MINISTÉRIO DA ECONOMIA
Conselho Administrativo de Recursos Fiscais

ACÓRDÃO GERADO NO PGD-CARF PROCESSO 16682.722458/2017-88

Processo nº	16682.722458/2017-88
Recurso	Voluntário
Acórdão nº	**1401-004.194 – 1ª Seção de Julgamento / 4ª Câmara / 1ª Turma Ordinária**
Sessão de	11 de fevereiro de 2020
Recorrente	SOUTH32 MINERALS S.A
Interessado	FAZENDA NACIONAL

ASSUNTO: IMPOSTO SOBRE A RENDA DE PESSOA JURÍDICA (IRPJ)

Ano-calendário: 2012, 2013

DECRETO-LEI 4.657/1942, LINDB, ART. 24. INAPLICABILIDADE AO CASO.

O artigo 24, do Decreto-Lei nº 4.657/1942 (LINDB), incluído pela Lei nº 13.655/2018, não se aplica, em tese, ao caso dos autos.

GLOSA DE DESPESAS. INCORPORAÇÃO DE SOCIEDADE INVESTIDORA (EMPRESA VEÍCULO) POR SUA INVESTIDA. AUSÊNCIA DE PROPÓSITO NEGOCIAL. AMORTIZAÇÃO DE ÁGIO. INDEDUTIBILIDADE.

É indedutível a amortização do ágio, quando uma sociedade controlada (autuada), sem demonstrar haver propósito negocial na operação, tendo como único objetivo a obtenção de benefício fiscal (amortização do ágio), incorpora a sociedade controladora ("empresa veículo"), em cujo patrimônio constava registro de ágio com fundamento em expectativa de rentabilidade futura da própria controlada.

ASSUNTO: CONTRIBUIÇÃO SOCIAL SOBRE O LUCRO LÍQUIDO (CSLL)

Ano-calendário: 2012, 2013

LANÇAMENTO DECORRENTE. CSLL.

Tratando-se da mesma matéria fática e não havendo questões de direito específicas a serem apreciadas, aplica-se ao lançamento decorrente a decisão proferida no lançamento principal (IRPJ).

ASSUNTO: NORMAS GERAIS DE DIREITO TRIBUTÁRIO

Ano-calendário: 2012, 2013

MULTA ISOLADA. FALTA DE RECOLHIMENTO DO IRPJ/CSLL SOBRE BASE DE CÁLCULO ESTIMADA MENSAL.

A multa isolada, calculada sobre a totalidade ou diferença da antecipação do IRPJ/CSLL, mensalmente devida e não recolhida, deve ser aplicada à pessoa jurídica, sujeita à tributação com base no lucro real, e optante pelo pagamento

do IRPJ/CSLL em cada mês, determinado sobre base de cálculo estimada, por descumprimento da obrigação de antecipar o IRPJ/CSLL mensalmente devido.

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Acordam os membros do colegiado, por unanimidade de votos, afastar a preliminar de aplicação do art.24 da LINDB; por maioria de votos, negar provimento ao recurso quanto ao mérito da autuação. Vencidos os Conselheiros Daniel Ribeiro Silva, Luciana Yoshihara Arcângelo Zanin e Eduardo Morgado Rodrigues.

(assinado digitalmente)

Luiz Augusto de Souza Gonçalves - Presidente

(assinado digitalmente)

Cláudio de Andrade Camerano - Relator

Participaram da sessão de julgamento os conselheiros: Luiz Augusto de Souza Gonçalves, Carlos André Soares Nogueira, Nelso Kichel, Cláudio de Andrade Camerano, Luciana Yoshihara Arcangelo Zanin, Daniel Ribeiro Silva, Letícia Domingues Costa Braga e Eduardo Morgado Rodrigues.

Relatório

Contra a contribuinte acima identificada foi lavrado o Auto de Infração o qual lhe exige a importância de **R$ 4.338.624,60**, a título de Multa Exigida Isoladamente por falta de recolhimento do IRPJ sobre base de cálculo estimada, fato gerador em 31/08/2013.

Ainda, houve glosa de despesa com amortização de ágio, conforme Termo de Verificação Fiscal, efetivadas nos anos calendário de 2012 e 2013, que acarretaram **redução** do prejuízo fiscal declarado dos referidos anos.

Eis a descrição dos fatos do Auto de Infração:

> ***EXCLUSÕES/COMPENSAÇÕES NÃO AUTORIZADAS NA APURAÇÃO DO LUCRO REAL***
>
> ***INFRAÇÃO: EXCLUSÕES INDEVIDAS***
>
> *Redução indevida do Lucro Real, decorrente da amortização de ágio, conforme Termo de Verificação Fiscal em anexo, parte integrante deste auto de infração.*

Fato Gerador	***Valor Apurado (R$)***	***Multa (%)***
31/12/2012	*114.291.806,04*	*75,00*
31/12/2013	*114.291.806,04*	*75,00*

> *Enquadramento Legal*

Documento nato-digital

Fatos geradores ocorridos entre Entre 01/01/2012 e 31/12/2013:

art. 3º da Lei nº 9.249/95.

Arts. 247 e 250 do RIR/99

Arts. 247, 249 e 250 do Decreto 3.000/99 (RIR/99)

MULTA OU JUROS ISOLADOS

INFRAÇÃO: FALTA DE RECOLHIMENTO DO IRPJ SOBRE BASE DE CÁLCULO ESTIMADA

Falta de pagamento do Imposto de Renda Pessoa Jurídica, incidente sobre a base de cálculo estimada de Agosto/2013, em função da receita bruta e acréscimos e/ou balanços de suspensão ou redução. Tudo conforme Termo de Verificação Fiscal e demonstrativo em anexo, partes integrantes deste auto de infração.

Fato Gerador	***Multa***
31/08/2013	*4.338.624,60*

Enquadramento Legal

Fatos geradores ocorridos entre Entre 31/08/2013 e 31/08/2013:

Arts. 222 e 843 do RIR/99; art. 44, inciso II, alínea b, da Lei nº 9.430/96, com a redação dada pelo art. 14 da Lei nº 11.488/07

Foi ainda lavrado Auto de Infração a título de Contribuição Social sobre o Lucro – **CSLL**, na importância de **R$ 1.564.784,86**, a título de Multa Exigida Isoladamente por falta de recolhimento da CSLL sobre base de cálculo estimada, fato gerador em 31/08/2013.

Decorrente do lançamento de IRPJ, também houve glosa de despesa com amortização de ágio, conforme Termo de Verificação Fiscal, efetivadas nos anos calendário de 2012 e 2013, que acarretaram **redução** da base de cálculo negativa declarado dos referidos anos.

No **Termo de Verificação Fiscal**, tem-se os detalhes da autuação que a seguir se passa a reproduzir, resumidamente:

1. Da Contribuinte - Histórico de Operações Societárias Pertinentes

Nos termos do Estatuto Social, a contribuinte tem sede no Rio de Janeiro, onde funciona escritório administrativo encarregado de gerir suas participações em outras sociedades e consórcios, e filial no Maranhão, onde se dedica às atividades de: pesquisa mineral e lavra de jazidas minerais; beneficiamento, industrialização, comercialização, importação e exportação de minérios e outras substâncias minerais; produção de energia elétrica em regime de auto produção ou produção independente; e comercialização de energia elétrica.

Na época das operações societárias analisadas neste Termo, a fiscalizada era denominada BHP BILLITON METAIS S/A (BMSA).

Documento nato-digital

A fiscalizada integrava, como ainda integra, o conglomerado BHP BILLITON, que por sua vez resultou de fusão ocorrida em 2001, entre grupos societários de diferentes nacionalidades: o grupo anglo-holandês BILLITON e o grupo australiano BHP –BROKEN HILL PROPRIETARY CO.. As ações do conglomerado são listadas na Australian Securities Exchange como BHP BILLITON LIMITED, e na Bolsa de Londres como BHP BILLITON PLC.

Obs: ao longo deste Termo, várias empresas são identificadas como pertencentes ao grupo BHP BILLITON, o que significa que são subsidiárias, direta ou diretamente, de BHP BILLITON LIMITED e BHP BILLITON PLC.

Documentos apresentados pela contribuinte no curso do procedimento fiscal fazem referência à fusão que deu origem ao conglomerado BHP BILLITON:

BHP Billiton Metais S.A.

IV - BREVE DESCRIÇÃO DA EMPRESA

BHP BILLITON

O Grupo BHP Billiton foi formado em 2001 pela combinação das empresas:

- BHP - companhia líder global em recursos naturais, com um diversificado conjunto de "commodities", que incluem minerais, petróleo, gás e aço. Uma das maiores e mais antigas companhias da Austrália.
- Billiton - uma das primeiras companhias mineradoras do mundo, com portfólio nas operações de mineração e metais.

No Brasil, o Grupo BHP Billiton opera nos mercados de mineração de minério de ferro (Samarco Mineração S.A.) e, alumínio por meio da BMSA.

A BMSA,atua como "holding" de outras empresas, com participações nos seguintes empreendimentos:

5. CARACTERIZAÇÃO DA BMSA

O GRUPO BHP BILLITON

O Grupo BHP Billiton é o resultado da fusão da empresa australiana BPH (Broken Hill Property) e da empresa inglesa Billiton. Com receitas globais de US$ 31,8 bilhões no exercício do primeiro semestre de 2005, o grupo BHP Billiton está presente em 25 países, em mais de 100 operações industriais de grande porte, empregando cerca de 37 mil pessoas. Seus principais negócios estão em alumina e alumínio, minério de ferro, petróleo, cobre, carvão metalúrgico e carvão energético, níquel, diamantes e ferro-ligas.

Documento nato-digital

Das empresas nominadas no TVF e as operações societárias realizadas:

Broken Hilton Property – BHP CO (Austrália) (+) a empresa inglesa Billiton = Fusão	GRUPO BHP BILLITON
Billiton Brazil Holdings BV (BBHBV)	Empresa holandesa que detinha 99,9% das ações de BHP Billiton Metais S/A (**BMSA**), antiga denominação da fiscalizada, no Brasil
BHP Billiton Brazil Aluminium Ltd. (BAL), empresa inglesa	Em **dez/2003**, BBHBV subscreveu aumento de capital na BAL com estas ações da fiscalizada (**BMSA**)
Billiton Aluminium Holdings BV (BAHBV), empresa holandesa, com cadastro CNPJ efetuado em março de 2004	A BAL transfere para esta empresa as referidas ações
BHP Billiton Empreendimentos Minerais Ltda., empresa **brasileira** desde 1975	Tem como controlador a Broken Hilton Property – BHP CO (99,9%), e recebeu um aporte de capital de sua controladora no valor de **R$ 1.942.335.998,00**, em **22/12/2005** Adquire, nesta mesma data, com **ágio**, as ações da fiscalizada em poder da BAHBV;
BHP Billiton Metais S/A (**BMSA**), atual SOUTH32 MINERALS S/A	Oito dias após, em **30/12/2005**, a BHP Billiton Empreendimentos Minerais Ltda. é incorporada pela própria fiscalizada (incorporação reversa); "*Dessa forma, BMSA passou a registrar e controlar o ágio de sua própria aquisição*." (**TVF**)

DEMAIS INFORMAÇÕES DO **TVF** (destaques do original):

> *<u>BHP BILLITON EMPREEND. MINERAIS LTDA. (BHP BILLITON EMPREENDIMENTOS)</u> – CNPJ 42.416.875/0001-19*
>
> *Empresa brasileira, aberta em 1975 e extinta em 30/12/2005, quando foi incorporada pela sua então controlada **BMSA** (SOUTH32). Antes da incorporação, pertencia a BHP BILLITON BRAZIL LTDA., CNPJ 42.156.596/0001-63 (0,01%), e à australiana BHP CO. (99,9%), ambas integrantes do grupo BHP BILLITON.*

Documento nato-digital

Exame do histórico de declarações de IRPJ revela que, de 1992 até 2003, não auferiu nenhuma receita operacional, registrando apenas receitas financeiras (de pequeno valor) e despesas operacionais elevadas. Em 2004 informou apenas receitas financeiras, reversão de provisão e "outras receitas operacionais" num total aproximado de R$ 115.000,00, ao lado de despesas que somavam cerca de R$ 117.000,00. Em 31/12/2004 seu capital social era de R$ 9.000.000,00 e acumulava prejuízos de aproximadamente R$ 9.055.000,00, com Patrimônio Líquido Negativo de R$ 374.288,51. Tampouco detinha participações em outras sociedades. Esta era a situação declarada de BHP BILLITON EMPREENDIMENTOS meses antes de adquirir ***BMSA***.

Ao longo de 2005 BHP BILLITON EMPREENDIMENTOS também não auferiu qualquer receita operacional, registrando apenas pequenos valores de receita/despesa financeira.

[...]

Como visto, à época das operações societárias descritas todas as empresas integravam o grupo BHP BILLITON.

Interessante ressaltar que de 2002 a 2005, ***BMSA*** *informou na DIPJ o mesmo endereço de BHP BILLITON BRAZIL e BHP BILLITON EMPREENDIMENTOS.*

Também digno de nota é o fato de que o Sr. SEBASTIÃO HENRIQUE UBALDO RIBEIRO, CPF 874.979.648-87, ocupava posição de destaque em todas as empresas envolvidas nas operações societárias relatadas, ora como Diretor, ora como sócio, Presidente ou representante. Em 2002, era representante de BBHBV, além de sócio e presidente de sua controlada ***BMSA****. Em 2003 figurava também como representante de BHP BILLITON EMPREENDIMENTOS. Em 2004, além de manter as posições já citadas, figurava como Diretor de BHP BILLITON BRAZIL, procurador da americana BHP INC e representante da holandesa BAHBV. Em 2005, por ocasião da incorporação, era representante de todas as empresas envolvidas, além de sócio e presidente de* ***BMSA***.

Relevante destacar que a contribuinte informa, em diversos documentos, que o preço de aquisição de ***BMSA*** *por BHP BILLITON EMPREENDIMENTOS foi suportado por laudo emitido por empresa especializada. Lembre-se que esta é a origem do ágio analisado neste procedimento fiscal, o qual foi transferido para a fiscalizada quando* ***BMSA*** *incorporou BHP BILLITON EMPREENDIMENTOS. Cópia do laudo em questão foi apresentada em resposta ao Termo de Início de Diligência. Observa-se que o laudo, elaborado pela Deloitte Touche Tohmatsu Consultores Ltda., foi feito a pedido da própria* ***BMSA****, para estimar o "valor justo de mercado" das próprias ações em 30/11/2005, e com o objetivo declarado de subsidiar a* ***BMSA*** *"no que se refere à eventual reorganização societária do Grupo BHP Billiton no Brasil":*

Documento nato-digital

Deloitte.

Deloitte Touche Tohmatsu
Consultores Ltda.
Av. Presidente Wilson, 231 -
22º andar - Rio de Janeiro -
RJ - 20030-021 - Brasil

Telefone: + 55 (21) 3981-
0500Fac-símile: + 55 (21) 3981-
0600
www.deloitte.com.br

30 de dezembro de 2005

Sr. Flávio Bulcão
BHP Billiton Metais S.A.
Av. das Américas 3434 Bloco 7, 5º andar
Rio de Janeiro - RJ

Prezados Senhores:

Conforme solicitado por V.Sas., procedemos aos serviços de avaliação econômico-financeira para estimar o valor justo de mercado ("fair market value"), em 30 de novembro de 2005, da totalidade das ações da BHP Billiton Metais S.A. ("BMSA"), excluindo-se a participação na Valesul Alumínio S.A., a qual não foi considerada por decorrência da futura cisão[1] dessa atividade do capital social da BMSA.

Entendemos que o propósito deste estudo é subsidiar sua Administração no que se refere à eventual reorganização societária do Grupo BHP Billiton (doravante denominado Grupo) no Brasil. Nenhum outro objetivo pode ser subentendido ou inferido.

Mais adiante, o laudo descreve a metodologia aplicada nos seguintes termos:

DEFINIÇÃO DE VALOR E METODOLOGIA

Na estimativa do valor, baseamo-nos no conceito de valor justo de mercado ("fair market value"), o qual é geralmente definido como o preço (expresso em moeda ou valor equivalente à moeda) possível de se obter em um mercado aberto e sem restrição, entre partes informadas e prudentes, agindo com independência e sem nenhuma coação. Contudo, esse conceito foi adotado à luz da atual estrutura societária, considerando-se, portanto, que a reorganização societária (mencionada no segundo parágrafo) ocorre entre partes relacionadas, dentro do contexto do mesmo grupo econômico.

No presente estudo, conforme detalhado no relatório a seguir, adotamos o "Income Approach", baseado no enfoque do Fluxo de Caixa Futuro Descontado a Valor Presente. O enfoque do Fluxo de Caixa Descontado a Valor Presente baseia-se no conceito de que o valor econômico de um negócio em marcha está diretamente relacionado ao valor presente dos fluxos de caixa líquidos gerados pelas operações da empresa no futuro. Isso porque somente o caixa pode ser usado para pagamento de dividendos ou novos investimentos.

Observe-se que o laudo ressalva que o valor justo de mercado ("fair market value") é geralmente o praticado em operação em mercado aberto, entre partes independentes *(dentre outros requisitos), mas que,* no caso concreto, o conceito foi aplicado a reorganização societária entre partes relacionadas, pertencentes ao mesmo grupo econômico. *Ao final, o laudo informa que tomou por base dados e informações fornecidos pela Administração da* ***BMSA***, sem auditá-los, vale dizer, sem testar sua adequação e veracidade:

Documento nato-digital

No item 4. Legislação, Doutrina e Jurisprudência – Ágio – Incorporação Reversa, a autoridade transcreve e comenta o tratamento do ágio do art.385 do RIR/99 e artigos do DL 1.598/77 e Lei nº 9.532/1997, discorre sobre ágio interno então citado no Ofício-Circular/CVM/SNC/SEP 01/2007, traz excertos de julgado de DRJ (ágio intragrupo), cita também CPC – 04, item 47, Resolução CFC 1.110/07, além de ementa de julgado do CARF (amortização de ágio interno e empresa veículo), onde arremata com os seguintes comentários:

> *O acórdão acima transcrito menciona a figura da "empresa veículo". A empresa veículo está presente em grande parte das operações societárias sem propósito negocial.*
>
> *Considera-se empresa veículo a que não tem finalidade econômica real (extra tributária), com pouca ou nenhuma atividade, que em dado momento é utilizada como ponto transitório de passagem de dinheiro, ou de patrimônio, com objetivo de economia tributária.*
>
> *[...]*
>
> *A questão do propósito negocial é sempre pertinente, na investigação da dedutibilidade de despesas decorrentes de reorganizações societárias. Com maior razão ainda no caso da operação societária denominada incorporação reversa, em que empresa controlada incorpora sua controladora.*
>
> *A CVM buscou disciplinar tais operações. O art. 6º da Instrução CVM 319/99 (alterado pela Instrução CVM 349/01), determina como deve ser contabilizado "o montante do ágio ou do deságio, conforme o caso, resultante da aquisição do controle da companhia aberta que vier a incorporar sua controladora". Trata-se, como visto, da incorporação reversa. Mas a admissibilidade do ágio depende necessariamente da existência de propósito negocial. Tanto é assim que, após as Instruções 319/199 e 349/2001, a CVM emitiu o já transcrito Ofício-Circular/CVM/SNC/SEP 01/2007, que vedou expressamente o reconhecimento contábil do ágio criado intragrupo.*
>
> *[...]*
>
> *Embora atípica, pois afinal a investida deduz o ágio gerado por sua própria aquisição, o ágio decorrente desta operação pode ser reconhecido, desde que haja fundamento econômico e efetivo pagamento do ágio a terceiros. Bem diferente, por outro lado, é o ágio gerado entre partes dependentes, em operações intragrupo, sem o desembolso efetivo de recursos para terceiros.*
>
> *Outro ponto que merece destaque é a titularidade do ágio. Impende ressaltar que tem direito à amortização do ágio a pessoa jurídica que suportou o seu ônus, ou aquela que a sucedeu neste direito. Destarte, é fundamental investigar se a pessoa jurídica que se beneficia da amortização do ágio suportou o ônus de seu pagamento ou, alternativamente, se sucedeu neste direito àquela que efetivamente suportou tal ônus. São comuns casos em que empresas brasileiras amortizam ágio decorrente de operações cujo ônus de fato foi suportado por empresa estrangeira, sendo esta última a real investidora.*
>
> *Diversos, portanto, os aspectos a serem observados na análise do aproveitamento tributário do ágio. Tanto a legislação como a doutrina e a jurisprudência reconhecem que não basta que as operações societárias sejam formalmente regulares, conformando-se à legislação comercial – há que se*

Documento nato-digital

> *examinar a presença dos demais requisitos: fundamento econômico do ágio, propósito negocial da reorganização societária, independência entre as partes, aproveitamento do ágio por quem suportou o seu ônus. A observância destes requisitos é o que distingue o ágio legítimo da mera simulação.*

[traz excertos de doutrina acerca de planejamentos tributário]

> *Enfim, apesar do cumprimento formal da legislação em vigor, da aparente licitude de cada conduta adrede encadeada para compor um resultado final (step transactions), há que se indagar se o proveito fiscal do ágio interno é oponível ao Fisco, mesmo quando não exista propósito extratributário, mas apenas ou principalmente o desiderato de reduzir o lucro e, assim, mitigar o ônus fiscal.*

A seguir descreve o procedimento fiscal realizado, mencionando as intimações feitas, descrevendo lançamentos contábeis, comenta instrução da CVM, e atas da fiscalizada, notadamente aquela da incorporação, transcreve as parcelas mensais de ágio, então amortizado, intimações acerca de eventuais inconsistências no SPED, demonstração da contabilização do ágio e as informações prestadas acerca do ajuste RTT comparando com dados das DIPJ, onde conclui que a despesa com amortização do ágio importou em **R$ 114.291.806,04**, computada nos anos calendário de 2012 e 2013.

Após descrever como as operações societárias se sucederam e as empresas envolvidas, trazendo vários gráficos (que apresentam o mesmo significado do quadro que elaborei no início do relatório), a autoridade fiscal arremata com suas conclusões:

> *Vimos como, tanto em 2012 como em 2013, a amortização do ágio integrou o Ajuste RTT, reduzindo o resultado em R$ R$ 114.291.806,04 em cada ano. O Sr.Sebastião Henrique Ubaldo Ribeiro ainda figura como representante de BHP BRAZIL e **BMSA**, além de diretor desta última. BHP BRAZIL e **BMSA** ainda informam o mesmo endereço nas declarações de IRPJ.*
>
> *Pesquisas na internet também fornecem informações úteis à compreensão da matéria. O relatório financeiro para 2006 do grupo internacional BHP BILLITON lista BHP METAIS (antes **BMSA**, hoje SOUTH32) como sua subsidiária integral: [...]*
>
> *O conjunto de documentos e informações reunidos nos procedimentos de diligência e fiscalização levam a algumas conclusões fundamentais:*
>
> *a) todas as empresas envolvidas nas operações societárias examinadas eram controladas, à época dos fatos, pelo grupo econômico BHP BILLITON;*
>
> *b) o ônus do ágio gerado na aquisição de **BMSA** foi suportado, efetivamente, pela estrangeira BROKEN HILL (real investidora), que forneceu à sua controlada BHP BILLITON EMPREENDIMENTOS (empresa veículo) os recursos utilizados na aquisição de **BMSA**;*
>
> *c) BHP BILLITON EMPREENDIMENTOS não teve receitas operacionais nem atividade social relevante, nem deteve participações societárias antes da compra de **BMSA**, funcionando de fato como empresa veículo, para receber recursos da real investidora BROKEN HILL, comprar **BMSA** com ágio e, dias depois, ser incorporada por **BMSA**, transferindo para esta última o ágio e o benefício fiscal de sua amortização;*

Documento nato-digital

*d) as operações societárias que transferiram o ágio para **BMSA** são desprovidas de fundamento econômico;*

e) o ágio em questão caracteriza-se, desde a origem, como o inadmissível ágio intragrupo, visto que a alienante BAHBV e a adquirente BHP BILLITON EMPREENDIMENTOS integravam o mesmo grupo econômico;

*f) o ágio se baseou em expectativa de rentabilidade futura aferida em laudo encomendado pela própria **BMSA**, já com vistas à pretendida reorganização societária (vide laudo);*

g) embora intimada, a contribuinte não apresentou documentos comprobatórios do efetivo pagamento do ágio (saída de divisas);

g) o ágio, ilegítimo desde a origem, foi indevidamente amortizado pela fiscalizada e deduzido na apuração do lucro real e da base de cálculo de CSLL de 2012 e 2013.

6. Do Lançamento

Por todo o exposto, glosamos de ofício a dedução do ágio amortizado pela fiscalizada no Ajuste Anual dos anos-calendário 2012 e 2013, tanto na apuração do lucro real como da base de cálculo da CSLL.

As glosas tiveram como resultado a redução dos prejuízos fiscais e das bases negativas apuradas pela contribuinte, em 2012 e 2013, conforme demonstrado a seguir:

AJUSTE ANUAL 2012

LUCRO REAL APURADO PELA FISCALIZADA - DIPJ	-310.310.390,52
ADIÇÃO DE OFÍCIO - ÁGIO INDEVIDAMENTE AMORTIZADO	114.291.806,04
LUCRO REAL AJUSTADO PELA FISCALIZAÇÃO	**-196.018.584,48**

BASE DE CÁLCULO DE CSLL APURADA PELA FISCALIZADA - DIPJ	-310.310.390,52
ADIÇÃO DE OFÍCIO - ÁGIO INDEVIDAMENTE AMORTIZADO	114.291.806,04
BASE DE CÁLCULO DA CSLL AJUSTADA PELA FISCALIZAÇÃO	**-196.018.584,48**

AJUSTE ANUAL 2013

LUCRO REAL APURADO PELA FISCALIZADA - DIPJ	-161.877.982,02
ADIÇÃO DE OFÍCIO - ÁGIO INDEVIDAMENTE AMORTIZADO	114.291.806,04
LUCRO REAL AJUSTADO PELA FISCALIZAÇÃO	**-47.586.175,98**

BASE DE CÁLCULO DA CSLL APURADA PELA FISCALIZADA - DIPJ	-161.877.982,02
ADIÇÃO DE OFÍCIO - ÁGIO INDEVIDAMENTE AMORTIZADO	114.291.806,04
BASE DE CÁLCULO DA CSLL AJUSTADA PELA FISCALIZAÇÃO	**-47.586.175,98**

Visto que a contribuinte optou pela apuração anual, resta determinar o efeito das glosas de ofício sobre as estimativas mensais de IRPJ e CSLL.

[...]

Dessa forma, verificada a insuficiência ou falta de pagamento, após o término do ano-calendário, o lançamento abrangerá a multa de ofício aplicada isoladamente sobre os valores devidos por estimativa e não-recolhidos, mesmo

Documento nato-digital

no caso de a pessoa jurídica apurar prejuízo no Ajuste Anual de 31 de dezembro (ou no encerramento de suas atividades).

Elaboramos demonstrativos de apuração das estimativas de 2012 e 2013 pela fiscalização, com a adição de ofício do ágio amortizado em cada mês, parte integrante deste auto de infração. Na maior parte, a adição resultou na redução do prejuízo fiscal/base negativa de CSLL, com exceção apenas do mês de Agosto/2013, em que a nova base de cálculo estimada, tanto para o IRPJ como CSLL, foi de R$ 34.772.996,81.

Em decorrência, apuramos a multa isolada incidente sobre as estimativas de IRPJ e CSLLde Agosto/2013, não-declaradas e não-pagas:

BASE IRPJ ESTIMATIVA AGO/2013 AJUSTADA PELA FISCALIZAÇÃO	34.772.996,81
IRPJ (15%)	5.215.949,52
ADICIONAL IR (10%)	3.461.299,68
IRPJ ESTIMATIVA AGO/2013 NÃO DECLARADA/PAGA	8.677.249,20
MULTA ISOLADA – IRPJ ESTIMATIVA AGO/2013 (50%)	**4.338.624,60**

BASE CSLL ESTIMATIVA AGO/2013 AJUSTADA PELA FISCALIZAÇÃO	34.772.996,81
CSLL (9%)	3.129.569,71
CSLL ESTIMATIVA AGO/2013 NÃO DECLARADA/PAGA	3.129.569,71
MULTA ISOLADA – CSLL ESTIMATIVA AGOSTO/2013 (50%)	**1.564.784,86**

Assim sendo, lavramos o presente auto de infração para glosar a dedução indevida do ágio amortizado, na apuração do IRPJ e da CSLL dos anos-calendário 2012 e 2013 – estimativas mensais e Ajuste Anual. Em decorrência, reduzimos os valores de prejuízo fiscal e base negativa de CSLL, relativos aos anos-calendário 2012 e 2013, e lançamos a multa isolada incidente sobre as estimativas de IRPJ e CSLL de Agosto/2013:

2012

LUCRO REAL AJUSTADO PELA FISCALIZAÇÃO	**-196.018.584,48**
BASE DE CÁLCULO DA CSLL AJUSTADA PELA FISCALIZAÇÃO	**-196.018.584,48**

2013

LUCRO REAL AJUSTADO PELA FISCALIZAÇÃO	**-47.586.175,98**
BASE DE CÁLCULO DA CSLL AJUSTADA PELA FISCALIZAÇÃO	**-47.586.175,98**
MULTA ISOLADA – IRPJ ESTIMATIVA AGO/2013 (50%)	**4.338.624,60**
MULTA ISOLADA – CSLL ESTIMATIVA AGOSTO/2013 (50%)	**1.564.784,86**

DA IMPUGNAÇÃODA INTERESSADA

C.1. PRELIMINAR DE MÉRITO: Nulidade do Auto de Infração da CSLL - Ato Administrativo Praticado em Violação Frontal a Decisão Judicial

10. Como acima exposto, um dos autos de infração objeto do presente processo administrativo diz respeito à CSLL. No entendimento da Ilma. Fiscal Autuante, em decorrência da "indevida" amortização de ágio, a Impugnante teria (i) reduzido indevidamente o lucro real; e (ii) deixado de recolher a contribuição

Documento nato-digital

incidente sobre a base de cálculo estimada de agosto/2013, o que se verificou a partir da adição de ofício do ágio amortizado em cada mês.

11. Contudo, o auto de infração da CSLL é NULO de pleno direito, pois viola a coisa julgada formada nos autos do Mandado de Segurança nº 89.0005988-2, que garantiu o direito líquido e certo da Impugnante de "(...) não ter contra si exigida a tributação da contribuição social instituída pela Lei 7.689/88 (...)", bem como contraria frontalmente a sentença proferida nos autos do Mandado de Segurança nº 0009851-35.2016.4.02.5101 que expressamente asseverou que a Fazenda Nacional está "IMPEDIDA DE LANÇAR A CSLL, enquanto estiver definida na Lei nº 7.689/88" contra a Impugnante (doc. 03). Senão, vejamos:

[...]

No **item C.2 Mérito: Da Reorganização Societária e as Conclusões da Fiscalização**, a Impugnante repete o que já encontra-se relatoriado, acrescentado suas conclusões acerca do lançamento da glosa da amortização do ágio

33. Assim sendo, a Impugnante passa a expor argumentos de mérito que conduzem à conclusão de que o entendimento da Ilma. Fiscal Autante acerca dos fatos acima narrados é manifestamente improcedente.

C.3. MÉRITO: Do Ágio Interno – Inexistência de Vedação à Época dos Fatos

34. O ponto de partida da discussão a respeito da possibilidade de a Impugnante deduzir a amortização do ágio ora em discussão deve ser a análise das disposições legais aplicáveis ao caso.

35. Até o advento da Lei nº 12.973/2014 (cf. artigos 20, 22 e 25), ***inexistia vedação legal para a constituição de ágio dentro do mesmo grupo econômico****. Muito pelo contrário, a prevalecer os parâmetros adotados pela legislação no que diz respeito à necessidade de as operações entre partes relacionadas observarem as condições de mercado (arm's length), nada impede o registro do ágio em operação intragrupo, quando este direito existira em operações entre partes independentes comparáveis.*

36. Veja-se como o artigo 20 do Decreto-Lei nº 1.598/773 previa a forma que a empresa detentora da participação em sociedade coligada ou controlada deve contabilizar o ágio decorrente da aquisição de participação societária:

"Art. *20 - O contribuinte que* ***avaliar investimento em sociedade coligada ou controlada*** *pelo valor de patrimônio líquido deverá,* ***por ocasião da aquisição da participação****, desdobrar o custo de aquisição em:*

I - valor de patrimônio líquido na época da aquisição, determinado de acordo com o disposto no artigo 21; e

II - ***ágio ou deságio na aquisição****, que será a diferença entre o custo de aquisição do investimento e o valor de que trata o número I.*

§ 1º - O valor de patrimônio líquido e o ágio ou deságio serão registrados em subcontas distintas do custo de aquisição do investimento.

§ 2º - O lançamento do ágio ou deságio deverá indicar, dentre os seguintes, seu fundamento econômico*:*

a) valor de mercado de bens do ativo da coligada ou controlada superior ou inferior ao custo registrado na sua contabilidade;

b) valor de rentabilidade da coligada ou controlada, ***com base em previsão dos resultados nos exercícios futuros;***

c) fundo de comércio, intangíveis e outras razões econômicas.

§ 3º - O lançamento com os fundamentos de que tratam as letras a e b do § 2º deverá ser baseado em demonstração que o contribuinte arquivará como comprovante da escrituração."

37. Já o aproveitamento fiscal do ágio encontra respaldo nos artigos 7º e 8º da Lei 9.532/97 (reproduzidos nos artigos 385 e 386 do RIR/99) que se encontram assim redigidos:

"Art. 7º A pessoa jurídica ***que absorver patrimônio de outra, em virtude de incorporação, fusão ou cisão, na qual detenha participação societária adquirida com ágio ou deságio, apurado segundo o disposto no art. 20 do Decreto-Lei nº 1.598, de 26 de dezembro de 1977****:*

I - deverá registrar o valor do ágio ou deságio cujo fundamento seja o de que trata a alínea "a" do § 2º do art. 20 do Decreto-Lei nº 1.598, de 1977, em contrapartida à conta que registre o bem ou direito que lhe deu causa;

II - deverá registrar o valor do ágio cujo fundamento seja o de que trata a alínea "c" do § 2º do art. 20 do Decreto-Lei nº 1.598, de 1977, em contrapartida a conta de ativo permanente, não sujeita a amortização;

III - poderá amortizar o valor do ágio cujo fundamento seja o de que trata a alínea "b" do § 2º do art. 20 do Decreto-lei nº 1.598, de 1977*, nos balanços correspondentes à apuração de lucro real, levantados posteriormente à incorporação, fusão ou cisão, à razão de um sessenta avos, no máximo, para cada mês do período de apuração;*

IV - deverá amortizar o valor do deságio cujo fundamento seja o de que trata a alínea "b" do § 2º do art. 20 do Decreto-Lei nº 1.598, de 1977, nos balanços correspondentes à apuração de lucro real, levantados durante os cinco anos-calendários subsequentes à incorporação, fusão ou cisão, à razão de 1/60 (um sessenta avos), no mínimo, para cada mês do período de apuração.

Art. 8º O disposto no artigo anterior aplica-se, inclusive, quando:

a) o investimento não for, obrigatoriamente, avaliado pelo valor de patrimônio líquido;

b) a empresa incorporada, fusionada ou cindida for aquela que detinha a propriedade da participação societária*."*

38. Nota-se, portanto, que os requisitos legais para o aproveitamento fiscal do ágio segundo a legislação vigente à época eram os seguintes:

(i) *existência de participação societária adquirida com ágio, fundamentado na alínea "b" do § 2º do art. 20 do Decreto-lei nº 1.598, de 1977 (expectativa de rentabilidade futura);*

Documento nato-digital

(ii) *ocorrência de um evento de incorporação, fusão ou cisão - mesmo que reversa (artigo 8º) - em que haja o encontro contábil (confusão patrimonial) entre a investidora e a investida, nos termos do artigo 20 do Decreto-Lei nº 1.598/77.*

39. É de se ressaltar, por oportuno, que as normas aplicadas à época não estabeleciam qualquer restrição à contabilização do ágio fundamentado em expectativa de rentabilidade futura em razão da subscrição de aumento de capital com entrega de participação societária avaliada pelo seu valor econômico, ou em função de envolver empresas do mesmo grupo econômico.

40. Nesse contexto, cabe mencionar a doutrina dos professores Eliseu Martins e Sérgio de Iudícibus trazida no seu artigo intitulado "Ágio interno: é um mito", que corrobora o argumento apresentado, no sentido de que, a despeito da insurgência de muitos estudiosos contra o ágio interno e à incorporação reversa, fato é que não havia qualquer vedação legislativa nesse sentido:

"E ocorre que, se a vendedora reconhece o lucro na venda de um ativo, isso significa que o valor integral da operação passa a representar o valor da aquisição na adquirente. ***No caso de transação com participação societária, isso implica, obrigatoriamente, registrar-se, se existir, também o ágio por expectativa de rentabilidade futura. Pode-se discutir se esse procedimento devia ou não mudar. Mas que ele existe, existe***

Muitos, de fato, se insurgiram contra ele. Um artigo de autoria de um dos autores deste artigo, Eliseu Martins, e de Jorge Vieira da Costa Júnior, então doutorando da FEA/USP, foi publicado em 2004 em vários veículos. Esse artigo abordava os problemas contábeis de correntes de ***operações com incorporação reversa****, inclusive com relação ao artigo 36 da Lei nº 10.637/2002 que permitia, em certas circunstâncias, o diferimento da tributação na que detinha o investimento (****e é bom ressaltar que nesse artigo 36, que foi utilizado nessa operação aqui discutida, ou em nenhuma outra Lei brasileira, jamais houve qualquer vedação que essas operações se dessem entre empresas sob controle comum****)." (grifou-se)*

41. Somente com a edição da Lei nº 12.973 de 13 de maio de 2014, vigente desde 1º de janeiro de 20155, que o aproveitamento fiscal do ágio apurado conforme o artigo 20 do Decreto-Lei nº 1.598/1977 passou a ser restrito às aquisições de participação societária "entre partes não dependentes" como se observa pelo artigo 22 do mencionado diploma legislativo:

"Art. 22. A pessoa jurídica que absorver patrimônio de outra, em virtude de incorporação, fusão ou cisão, na qual detinha participação societária adquirida com ágio por rentabilidade futura (goodwill) ***decorrente da aquisição de participação societária entre partes não dependentes****, apurado segundo o disposto no inciso III do caput do art. 20 do Decreto-Lei no 1.598, de 26 de dezembro de 1977, poderá excluir para fins de apuração do lucro real dos períodos de apuração subsequentes o saldo do referido ágio existente na contabilidade na data da aquisição da participação societária, à razão de 1/60 (um sessenta avos), no máximo, para cada mês do período de apuração."*

Documento nato-digital

42. Igualmente, a definição legal de partes independentes, para fins de aproveitamento do ágio por rentabilidade futura somente veio com a edição da Lei 12.973/2014 que assim estabeleceu em seu artigo 25, verbis:

"Art. 25. Para fins do disposto nos arts. 20 e 22, consideram-se partes dependentes quando:

I - o adquirente e o alienante são controlados, direta ou indiretamente, pela mesma parte ou partes;

II - existir relação de controle entre o adquirente e o alienante;

III - o alienante for sócio, titular, conselheiro ou administrador da pessoa jurídica adquirente;

IV - o alienante for parente ou afim até o terceiro grau, cônjuge ou companheiro das pessoas relacionadas no inciso III; ou

V - em decorrência de outras relações não descritas nos incisos I a IV, em que fique comprovada a dependência societária.

Parágrafo único. No caso de participação societária adquirida em estágios, a relação de dependência entre o(s) alienante(s) e o(s) adquirente(s) de que trata este artigo deve ser verificada no ato da primeira aquisição, desde que as condições do negócio estejam previstas no instrumento negocial."

43. Assim, nota-se claramente que ***além de inexistir vedação legal*** *ao aproveitamento fiscal do ágio gerado à época das operações realizadas na espécie, a edição da Lei nº 12.973/2014 não deixa dúvidas de que somente a partir de 1º de janeiro de 2015 deve ser aplicada a disciplina do "novo ágio por rentabilidade futura", conhecido também como "goodwill".* ***OU SEJA, NÃO SE APLICA AO PRESENTE CASO, eis que o ágio em discussão foi formado no ano-calendário de 2005, quando vigia o artigo 7º da Lei nº 9.532/1997. Ou seja, o regime tributário aplicável ao ágio ora em discussão é aquele instituído pela Lei nº 9.532/1997, não cabendo cogitar que o advento da Lei nº 12.973/2014 tenha afetado adversamente o direito da Impugnante.***

44. Ora, as pretensões do Fisco neste caso são uma clara tentativa de atribuição de efeitos retroativos à MP 627/13 e à Lei 12.973/14, o que não pode ser admitido, sob hipótese alguma.

45. A própria menção legal ao "novo ágio por rentabilidade futura" também não abre espaço para discussões acerca da inovação legislativa realizada pela MP 627, de 11 de novembro de 2013 (convertida na mencionada Lei nº 12.973/2014) ***afastando-se, dessa forma, qualquer alegação de que a novel disciplina teria natureza interpretativa e, por conseguinte, possuiria aplicação retroativa.***

*46. A menção ao "***novo ágio por rentabilidade futura***" constou de forma expressa já na Exposição de Motivos da MP 627/2013 - onde a situação era prevista no artigo 21 e após a edição da Lei nº 12.973/2014 passou a constar no artigo 22 – que restou assim redigida, verbis:*

"32. As novas regras contábeis trouxeram grandes alterações na contabilização das participações societárias avaliadas pelo valor do

Documento nato-digital

patrimônio líquido. Dentre as introduzidas destacam-se a alteração quanto à avaliação e ao tratamento contábil do novo ágio por expectativa de rentabilidade futura, também conhecido como goodwill. O art. 21 estabelece prazos e condições para a dedução do ***novo ágio por rentabilidade futura (goodwill)*** *na hipótese de a empresa absorver patrimônio de outra, em virtude de incorporação, fusão ou cisão, na qual detinha participação societária adquirida com goodwill, apurado segundo o disposto no inciso III do art. 20 do Decreto-Lei nº 1.598, de 1977.* ***Esclarece que a dedutibilidade do goodwill só é admitida nos casos em que a aquisição ocorrer entre empresas independentes****."*

47. Essa posição, inclusive, vem sendo adotada pelo próprio CARF em julgamentos bastante recentes sobre o tema. Como exemplo, destaca-se o caso "Solae" (Acórdão 1302-002.060, de 21.03.2017), no qual se reconheceu expressamente a possiblidade de amortização de ágio gerado em operação entre partes relacionadas. Confira-se trecho dessa decisão:

"ÁGIO INTERNO. A circunstância da operação ser praticada por empresas do mesmo grupo econômico não descaracteriza o ágio, cujos efeitos fiscais decorrem da legislação fiscal. A distinção entre ágio surgido em operação entre empresas do grupo (denominado de ágio interno) e aquele surgido em operações entre empresas sem vínculo, não é relevante para fins fiscais.

ÁGIO INTERNO. INCORPORAÇÃO REVERSA. AMORTIZAÇÃO. Para fins fiscais, o ágio decorrente de operações com empresas do mesmo grupo (dito ágio interno), não difere em nada do ágio que surge em operações entre empresas sem vínculo. Ocorrendo a incorporação reversa, o ágio poderá ser amortizado nos termos previstos nos arts. 7° e 8° da Lei n° 9.532, de 1997.

Trechos do Voto Vencedor

No âmbito da legalidade, então, não havia nenhuma restrição ao aproveitamento do ágio em relação a operações efetuadas com partes relacionadas, até o advento da Lei nº 12.973/2014, o que admitia o ágio gerado no mesmo grupo econômico.

(...)

Outrossim, diferentemente do que consta na decisão recorrida, entendo que, o fato de a Lei nº 12.973/2014 proibir, expressamente, a dedutibilidade do goodwill surgido em operações societárias realizadas entre partes dependentes, confirma que, sob a égide da legislação tributária anterior, não era proibida a amortização do ágio gerado entre partes dependentes."

48. Somente após a vigência da Lei nº 12.973/2014 é que a disciplina legal do ágio por rentabilidade futura no ordenamento jurídico nacional passou a ter 2 (dois) regramentos, quais sejam:

(i) "Ágio por rentabilidade futura"*, apurado e registrado segundo a redação original do artigo 20 do Decreto-Lei nº 1.598/77, sendo aproveitável nos termos dos artigos 7º e 8º da Lei 9.532/97 (artigos 385 e 386 do RIR/99), que se aplica tanto as aquisições realizadas por partes independentes quanto as aquisições realizadas dentro de um mesmo grupo econômico, que vigeu até 31 de dezembro de 2014.*

Documento nato-digital

> ***(ii) "Novo ágio por rentabilidade futura" ou somente "goodwill"**, apurado e registrado segundo o inciso III do artigo 20 do Decreto-Lei nº 1.598/77, com a redação dada pela Lei nº 12.973/2014, sendo aproveitável nos termos da própria Lei nº 12.973/2014, que se aplica a partir de 1º de janeiro de 2015 apenas as aquisições realizadas entre partes "não-dependentes", cuja definição legal encontra-se prevista no artigo 25 do mesmo diploma legal.*
>
> *49. Considerando que a operação de incorporação que ensejou o aproveitamento do ágio ora em discussão ocorreu em 2005, anteriormente à vigência da Lei nº 12.973/2014, conclui-se que a vedação ao aproveitamento dos ágios entre partes relacionadas não encontra amparo legal.*

Nos itens 50 a 54, transcreve excertos doutrinários e ementas do CARF, comenta sobre conceito de ágio interno e ofício CVM (itens 55 a 67).

> *68. Ademais, cabe observar que o chamado Grupo BHP Billiton não pode ser equiparado a um grupo econômico no sentido adotado no Brasil. Com efeito, tal estrutura é composta de duas pessoas jurídicas independentes e autônomas, sendo uma domiciliada na Australia (BHP Billiton Limited), e a outra domiciliada em Londres (BHP Billiton PLC). Cada uma delas é listada na bolsa de valores de seus respectivos países de domicílio (Australian Stock Exchange - ASX e London Stock Exchange – LSE), sendo certo que os acionistas de cada pessoa jurídica são absolutamente distintos.*
>
> *70. É verdade que ambas as pessoas jurídicas possuem uma administração comum. Entretanto, há perfeita segregação contábil e cada pessoa jurídica possui suas próprias atividades, bem como a obrigação de que todas as transações entre as mesmas sejam conduzidas por valor de mercado.*
>
> *71. Na hipótese, a motivação para a transação efetuada reside no interesse operacional de que a South32 Minerals S.A. (à época denominada BHP Billiton Metais S.A. – "BMSA") fosse transferida do controle da BHP Billiton Plc para a BHP Billiton Limited. Entretanto, como acima comentado, por se tratarem de pessoas jurídicas de composições acionárias distintas, há o requisito legal de que a transação se dê pelo seu valor de mercado. Portanto, as partes estruturaram a operação tal como se deu.*

No **item C.4. Mérito: Demais Fundamentos da Autuação – Ônus do ágio; Empresa Veículo e o Laudo de Avaliação**, tem-se, em resumo:

> *77. Percebe-se que a Ilma. Fiscal Autuante procura desqualificar o ágio apurado pela BHP Empreendimentos quando da aquisição da BMSA, sob o fundamento de que a mesma recebeu recursos da Broken Hill Proprietary Co. para tanto, alegando que esta quem suportou o ônus da aquisição. Afirma que a BHP Empreendimentos funcionou como "empresa veículo" na operação, desqualificando-a como real investidora.*
>
> *78. **Veja-se que o inconformismo do Fisco com o fato de uma empresa sediada no exterior capitalizar sua controlada no Brasil para que esta, no papel de holding, faça a aquisição de uma empresa operacional, por si só não é capaz de deslegitimar toda a reorganização societária.***

Documento nato-digital

79. Como se sabe, as empresas holdings se destinam precipuamente a adquirir participação no capital de outras empresas, o que lhes permitem o domínio de companhias cujos capitais são bastante superiores ao seu, por exemplo. Regra geral, tais empresas (holdings puras) não chegam a exercer atividades comerciais ou industriais e seu patrimônio social é constituído, principalmente, por ações ou quotas de outras companhias.

[...]

81. O fato de a operação ter envolvido uma empresa holding (denominada pela d. fiscalização como "veículo") não é motivo, por si só, para que o fiscal desconsidere as reorganizações societárias realizadas e, principalmente, seus efeitos fiscais. Até porque, não há qualquer norma nos arts. 7º e 8º da Lei nº 9.532/97 que impeça ou vede a utilização de tais empresas, desde que não se verifique subversão neste tipo de operação.

82. Ainda, ao afirmar que o ônus na aquisição da BMSA (South32) foi suportado pela Broken Hill Proprietary Co., a Ilma. Fiscal Autuante desconsidera que a BHP Empreendimentos é uma pessoa jurídica de capacidade plena, constituída em 1975, bem como ignora todas as provas que demonstram os efetivos pagamentos efetuados pela BHP Empreendimentos relativos à aquisição das ações da BMSA (South32), como se verá adiante.

[...]

84. Ou seja, não poderia, em hipótese alguma, a Ilma. Fiscal Autuante pretender deslegitimar a operação de aquisição da BMSA (South32) pela BHP Empreendimentos, afirmando que o ônus dessa aquisição foi suportado pela Broken Hill Proprietary Co., e por conseguinte desconsiderar a capacidade plena daquela pessoa jurídica sem demonstrar concretamente o abuso da personalidade jurídica decorrente de desvio de finalidade ou confusão patrimonial. O que não foi feito em nenhum momento.

85. Inclusive, merece destaque o fato de que a BHP Empreendimentos não foi criada especificamente para fins de aproveitamento do ágio. Pelo contrário, a BHP Empreendimentos já existia quando das operações em comento, não havendo que se falar em "criação de 'empresa veículo'".

86. Isso porque, como bem reconheceu a Ilma. Fiscal Autuante em seu Termo de Verificação Fiscal, a BHP Empreendimentos foi fundada em 1975 e extinta em 30/12/2005, quando da sua incorporação pela BMSA (South 32), ou seja, mais de 25 (vinte e cinco) anos antes da operação que gerou o ágio por expectativa de rentabilidade futura.

87. A utilização do termo "empresa veículo" tem sido constantemente invocada pelo Fisco em suas autuações como circunstância supostamente capaz de invalidar o negócio jurídico que culminou na amortização do ágio pago.

88. Ainda que a BHP Empreendimentos se enquadrasse no conceito de uma "empresa veículo", é importante destacar que o emprego de uma empresa veículo em reorganizações societárias (especialmente as de grande complexidade) não é tipificado como uma infração à legislação tributária, não havendo, portanto, qualquer ilegalidade na operação pelo simples fato de valer-se de uma empresa veículo.

Documento nato-digital

> *89. Esse é o mesmo entendimento que já vem sendo adotado no âmbito do CARF:*
>
> *"AMORTIZAÇÃO DE ÁGIO. USO DE EMPRESA VEÍCULO.*
>
> *Em regra, é legítima a dedutibilidade de despesas decorrentes de amortização de ágio efetivamente pago. A circunstância de a reorganização societária de que tratam os arts. 7º e 8º da Lei nº 9.532, de 1997, ter sido realizada por meio de empresa veículo não prejudica o direito do contribuinte, ante o fato incontroverso de que dessa reorganização não surgiu novo ágio ou economia de tributos distinta daquela prevista em lei."*
>
> *(CARF - Proc. 15540.7205556/2012-28. Acórdão 1102-000.982 da 1ª Câmara da 2ª TO da Primeira Seção de Julgamento. Julgado em 04/12/2013).*

Em itens seguintes, comenta sobre liberdade de escolha dos contribuintes, de atos lícitos, que não se pode exigir pagar mais tributos se há no ordenamento alternativa que lhe permita pagar menos, que não se pode desconsiderar as operações, uma vez que o art.116 do CTN ainda não foi regulamentado e comenta art.149 do CTN, que não seria o caso dos autos. Comenta também sobre afirmações feitas pela autoridade fiscal acerca do laudo emitido por empresa de auditoria.

No item **C.4. Da Comprovação do "efetivo pagamento" do ágio**, procura demonstrar que comprovou, sim, o pagamento, que apresentou o contrato de câmbio e extrato de conta corrente;

> *121. Ou seja, ao contrário do que consta da autuação impugnada, por meio dos supracitados documentos a Impugnante comprovou a saída de divisas relativa ao acordo entre BHP Empreendimentos e Billiton Aluminium Holdings B.V., firmado em 22/12/2005, para aquisição, pela primeira, da BMSA, pelo valor de USD 841.429.000,00.*
>
> ***C.5. Da Improcedência do Lançamento das Multas Isoladas***
>
> *124. Como já mencionado nos tópicos anteriores, o lançamento ora impugnado se refere a multas isoladas de que trata o art. 44, inciso II da Lei nº 9.430/1996.*
>
> *125. De acordo com o "Relatório Fiscal" que embasou a autuação, a Impugnante teria deixado de recolher o IRPJ e a CSLL incidentes sobre a base de cálculo estimada de agosto/2013, o que se verificou a partir da adição de ofício do ágio amortizado em cada mês.*
>
> *126. Primeiramente, é importante mencionar que a aplicação da multa isolada, tal qual pretende o Fisco Federal na autuação impugnada, é objeto de questionamento veemente pelos contribuintes.*
>
> *127. Isso porque se trata da exigência de uma penalidade sobre valores que não correspondem necessariamente ao imposto ou contribuição efetivamente devidos pela pessoa jurídica, mas sim, de acordo com a própria definição do regime de recolhimento, sobre uma base de cálculo estimada.*

Documento nato-digital

128. Se o lançamento é efetuado antes do fim do exercício – portanto antes dos ajustes / apuração do lucro, base de cálculo do IRPJ e da CSLL devidos – a base para imposição da sanção é aquela devida por antecipação e calculada até aquele momento.

129. Naquele momento, inclusive, não há autorização para constituição de obrigação principal definitiva – tributo – especialmente porque o mesmo ainda não se quantificou definitivamente porque não concluído o fato gerador.

130. De outra feita, em momento posterior ao encerramento do ano-calendário, já existe quantificação do tributo devido definitivamente pelos ajustes determinados em legislação de regência, então esta é a limitação ao critério quantitativo da imposição de multa isolada.

*131. Com efeito, a Impugnante entende que as cobranças de penalidades isoladas sobre estimativas após o encerramento do período de apuração – como ocorrido in casu - **não merecem guarida**, pois dão ensejo à cobrança de valores sobre base fictícia.*

132. Ora, após o encerramento do período, quando já não existe mais o dever de antecipar, mas sim e unicamente o de promover o ajuste pelo confronto entre o valor devido efetivamente e os valores antecipados (estimativas, retenções...), apenas pode incidir multa sobre o imposto ou contribuição que está sendo lançado de ofício.

133. Com efeito, o CARF já se manifestou expressamente sobre o argumento acima exposto, tendo reconhecido a impropriedade da aplicação da multa isolada naquelas hipóteses:

"MULTA ISOLADA. ESTIMATIVAS. Conforme corrente jurisprudencial majoritária do CARF, a exigência da multa de lançamento de ofício isolada, sobre diferenças de IRPJ e CSLL não recolhidos mensalmente, somente se justifica se operada no curso do próprio ano-calendário ou, se após o seu encerramento, se da irregularidade praticada pela contribuinte (falta de recolhimento ou recolhimento a menor) resultar prejuízo ao fisco, como a insuficiência de recolhimento mensal frente à apuração, após encerrado o ano-calendário, de tributo devido maior do que o recolhido por estimativa. Recurso Voluntário Provido." (PA 10670.000888/2008-15; Acórdão 1102-001.290 – 1ª Câmara / 2ª Turma Ordinária – 05/02/2015)

134. E nem se argumente que tal entendimento não prospera na vigência do art. 44 da Lei n. 9.430/1996 com a redação dada pela Lei n. 11.488/2007.

*135. Essa questão já foi analisada pelo CARF – por exemplo – quando da prolação do Acórdão nº 1102-001.226, por meio do qual **se decidiu pela impossibilidade de aplicação da multa isolada na hipótese em que o contribuinte apura resultado negativo ao final do ano-calendário**, mesmo após o advento da Medida Provisória nº 351/07. Confira-se trecho do voto do Conselheiro Ricardo Marozzi Gregório, relator do citado acórdão:*

"Assim, a exegese que se extrai dos comandos legais contidos no artigo 44 da Lei nº 9.430/96, mesmo após as alterações inseridas pela Lei nº 11.488/07, é aquela segundo a qual o lançamento da multa isolada pode ser feito em duas hipóteses:

Documento nato-digital

(i) Antes da apuração do tributo devido no balanço do final do ano-calendário, quando a base para a imposição da multa observará um dos seguintes critérios: (i.1) o valor correspondente às antecipações não pagas calculadas a partir da margem setorial (o percentual definido em lei) da receita bruta acumulada; ou (i.2) o valor correspondente às antecipações não pagas calculadas a partir do balanço de redução ou suspensão (neste último caso, ainda que tenha sido apurado prejuízo fiscal ou base de cálculo negativa da CSLL).

(ii) Após a apuração do tributo devido no balanço do final do ano-calendário, somente se ficar constatado que houve parcela daquele tributo devido que deixou de ser paga a forma de antecipação (quando deveria ter sido paga nesta forma), mas foi paga no ajuste. A base para a imposição da multa corresponderá exatamente ao valor da mencionada parcela. Não se admite, por óbvio, que tal base supere o valor do tributo devido apurado. Assim, há que se verificar se os valores de estimativa a pagar foram deduzidos na apuração anual. Em caso positivo, isto significa que o tributo devido não foi recolhido nem como estimativa nem como resultado do ajuste, portanto, não se trata de cobrar mula isolada, mas, sim, de cobrar o tributo acompanhado da multa proporcional. Em caso negativo, isto significa que o tributo não foi recolhido como estimativa, mas foi recolhido como resultado do ajuste, portanto, é cabível a multa isolada. Contudo, a base para a imposição da multa deverá corresponder ao valor da estimativa não paga que deixou de ser deduzida na apuração anual do imposto devido. Não se admite, também, que essa base supere o valor do imposto devido calculado na apuração anual."

136. Da simples exposição acima, resta evidente a inaplicabilidade da multa isolada prevista no artigo 44, inciso II da Lei nº 9.430/96 pelo suposto não recolhimento do IRPJ e CSLL sobre a base de cálculo estimada.

DA DECISÃO DE PRIMEIRA INSTÂNCIA

Por meio do Acórdão nº 11-60.737, proferido pela 3ª Turma da DRJ/REC, em 20 de setembro de 2018, foi mantido em parte o crédito tributário, onde cancelou-se o lançamento da Multa Isolada de CSLL, no montante lançado.

Eis o voto condutor da DRJ:

25. Assiste razão à defesa no tocante à CSLL. Apesar de a constitucionalidade da Lei nº 7.689, de 1988, ter sido reconhecida pelo Supremo Tribunal Federal - STF (com exceção do seu art. 8º7), e do posicionamento externado pela Receita Federal no Parecer Cosit nº 25, de 22 de abril de 19998, e pela PGFN no Parecer PGFN/CRJ/nº 492, de 30 de março de 20119, não se podia in casu ter formalizado o crédito da contribuição (multa isolada), porquanto, no momento da lavratura do respectivo auto de infração, havia decisão judicial10 determinando à Receita Federal11 não adotasse o procedimento contra a South32. O auto de infração da CSLL assim dever ser considerado nulo, o que implica exoneração do crédito formalizado e restauração das bases de cálculo negativas declaradas. Far-se-á os devidos ajustes no Sapli.

Documento nato-digital

26. Sorte diversa entretanto tem quanto ao IRPJ. Não há concluir, à vista dos arts. 20, 22 e 25 da Lei nº 12.973, de 2004, que antes da edição dessa lei poder-se-ia apurar "ágio intragrupo" e deduzir a sua amortização na apuração do lucro real, nos termos do inciso III do art. 386 do RIR, de 1999. O fato de o referido art. 22 condicionar a dedução a "ágio por rentabilidade futura (goodwill)" à aquisição de participação societária entre "partes não dependentes" não implica, de forma necessária, a exigência de independência entre as partes dantes não existia.

27. Em verdade, sequer há conceber ágio gerado dentro de um mesmo grupo econômico, dado que as respectivas operações – formalizadas pelos acionistas com eles próprios - não se revestem de substância econômica e da indispensável independência entre as partes para que sejam passíveis de registro, mensuração e evidenciação pela contabilidade - ressalte-se, o lucro real é calculado a partir do lucro líquido (art. 247 do RIR, de 199914), cuja apuração se realiza com base nas normas societárias (art. 274 do RIR, de 199915), o que revela a legislação tributária respalda-se na legislação societária e, por decorrência, nas normas contábeis.

28. Nesse sentido se direcionam o Conselho Federal de Contabilidade16 e a Comissão de Valores Imobiliários:

Resolução CFC 750, de 1993:

"Art. 7º Os componentes do patrimônio devem ser registrados pelos valores originais das transações com o mundo exterior, expressos a valor presente na moeda do País, que serão mantidos na avaliação das variações patrimoniais posteriores, inclusive quando configurarem agregações ou decomposições no interior da Entidade.

Parágrafo único. Do Princípio do Registro pelo Valor Original resulta:

I – a avaliação dos componentes patrimoniais deve ser feita com base nos valores de entrada, considerando-se como tais ***os resultantes do consenso com os agentes externos ou da imposição destes;***

(...)(grifou-se)

Resolução CFC 1.110, de 2007 (aprovação da NBC T 19.10 - Redução ao Valor Recuperável de Ativos):

120. O reconhecimento de ágio decorrente de rentabilidade futura gerado internamente (goodwill interno) é vedado pelas normas nacionais e internacionais. Assim, qualquer ágio dessa natureza anteriormente registrado precisa ser baixado.

Resolução CFC 1.157, de 2009 (aprovação do comunicado técnico CTG 02 - Esclarecimentos sobre as Demonstrações Contábeis de 2008:

50. É importante lembrar que só pode ser reconhecido o ativo intangível do ágio por expectativa de rentabilidade futura se adquirido de terceiros, nunca o gerado pela própria entidade (ou mesmo conjunto de empresas sob controle comum). E o adquirido de terceiros só pode ser reconhecido, no Brasil, pelo custo, vedada completamente sua reavaliação.

Documento nato-digital

Resolução CFC 1.303, de 2010 (aprovação da NBC TG 04 - Ativo Intangível):

Ágio derivado da expectativa de rentabilidade futura (goodwill) gerado internamente

48. O ágio derivado da expectativa de rentabilidade futura (goodwill) gerado internamente não deve ser reconhecido como ativo.

49. Em alguns casos incorre-se em gastos para gerar benefícios econômicos futuros, mas que não resultam na criação de ativo intangível que se enquadre nos critérios de reconhecimento estabelecidos na presente Norma. Esses gastos costumam ser descritos como contribuições para o ágio derivado da expectativa de rentabilidade futura (goodwill) gerado internamente, o qual não é reconhecido como ativo porque não é um recurso identificável (ou seja, não é separável nem advém de direitos contratuais ou outros direitos legais) controlado pela entidade que pode ser mensurado com confiabilidade ao custo.

50. As diferenças entre valor justo da entidade e o valor contábil de seu patrimônio líquido, a qualquer momento, podem incluir uma série de fatores que afetam o valor justo da entidade. No entanto, essas diferenças não representam o custo dos ativos intangíveis controlados pela entidade. (Alterado pela NBC TG 04 (R1))

Ofício Circular/CVM/SNC/SEP 01/2007:

20.1.7 "Ágio" gerado em operações internas. A CVM tem observado que determinadas operações de reestruturação societária de grupos econômicos (incorporação de empresas ou incorporação de ações) resultam na geração artificial de "ágio". Uma das formas que essas operações vêm sendo realizadas, inicia-se com a avaliação econômica dos investimentos em controladas ou coligadas e, ato contínuo, utilizar-se do resultado constante do laudo oriundo desse processo como referência para subscrever o capital numa nova empresa.

Essas operações podem, ainda, serem seguidas de uma incorporação. Outra forma observada de realizar tal operação é a incorporação de ações a valor de mercado de empresa pertencente ao mesmo grupo econômico. Em nosso entendimento, ainda que essas operações atendam integralmente os requisitos societários, do ponto de vista econômico-contábil é preciso esclarecer que o ágio surge, única e exclusivamente, quando o preço (custo) pago pela aquisição ou subscrição de um investimento a ser avaliado pelo método da equivalência patrimonial, supera o valor patrimonial desse investimento. E mais, preço ou custo de aquisição somente surge quando há o dispêndio para se obter algo de terceiros. Assim, não há, do ponto de vista econômico, geração de riqueza decorrente de transação consigo mesmo. Qualquer argumento que não se fundamente nessas assertivas econômicas configura sofisma formal e, portanto, inadmissível. Não é concebível, econômica e contabilmente, o reconhecimento de acréscimo de riqueza em decorrência de uma transação dos acionistas com eles próprios. Ainda que, do ponto de vista formal, os atos societários tenham atendido à legislação aplicável (não se questiona aqui esse aspecto), do ponto de vista econômico, o registro de ágio, em transações como essas, somente seria concebível se realizada entre partes independentes, conhecedoras do negócio, livres de pressões ou outros interesses que não a essência da transação, condições essas denominadas na literatura internacional como

Documento nato-digital

"arm's length". Portanto, é nosso entendimento que essas transações não se revestem de substância econômica e da indispensável independência entre as partes, para que seja passível de registro, mensuração e evidenciação pela contabilidade." (Os destaques são nossos). Nos termos do Ofício-Circular CVM/SNC/SEP n° 01/2007, a CVM entende que as operações efetuadas por Companhia Aberta, com base no artigo 36 da Lei nº 10.637/02, não se revestem de substância econômica, elemento esse fundamental para que o ágio gerado fosse passível de registro no ativo das sociedades. Para a CVM somente as operações em que há troca de ativos (geração de riqueza) é que fazem surgir o ágio na aquisição de investimentos. Desta forma, o ágio gerado em operações realizadas sem esse embasamento e com base no artigo 36 da lei nº 10.637/02, não seriam passíveis de registro pelas Sociedades."

29. Em recentes julgados, o Carf tem decidido pela improcedência da dedução da amortização de "ágio interno", mesmo quando há pagamento - o que balda o argumento do item 23 -, à conta de sua artificialidade, como dão notícia a ementa e o seguinte excerto do Acórdão nº 9101-003.534 da Câmara Superior de Recursos Fiscais:

ASSUNTO: IMPOSTO SOBRE A RENDA DE PESSOA JURÍDICA IRPJ

Ano calendário: 2010, 2011, 2012

ÁGIO INTERNO. IMPOSSIBILIDADE DE AMORTIZAÇÃO.

Inadmissível a formação de ágio por meio de operações realizadas dentro do grupo econômico.

"A jurisprudência desta Turma da CSRF, por maioria à qual me filio, adota entendimento pela impossibilidade de dedução de ágio produzido dentro do grupo econômico, em face de sua artificialidade. De fato, a ausência de ***partes independentes*** *e* ***desembolso*** *por quem adquire impede a dedutibilidade do ágio.* ***Em que pese a existência de desembolso no caso dos autos****, parece-me que a relação entre as empresas envolvidas (todas dentro do grupo) são suficientes para justificar a indedutibilidade da despesa com amortização do ágio." (grifou-se)*

30. Ao revés do que se tentou incutir nos itens 13 a 17, ou seja, que as empresas envolvidas nas operações das quais emergiu o "ágio" não comporiam o mesmo grupo econômico ou seriam independentes - o que entretanto se fez de forma tênue, vacilante (haja vista a copiosa argumentação acerca do ágio interno), sem lastro - é inequívoco o ágio em questão trata-se de "ágio intragrupo"; o que se conclui da leitura dos itens 1, 2, 3 e 5 do Termo de Verificação Fiscal, às fls. 2.113 a 2.12219.

31. Além disso, como ressaltado no Termo de Verificação Fiscal20, não basta que as operações societárias sejam formalmente regulares, conformando-se à legislação comercial. O ágio, cuja amortização é dedutível, nos termos do art. 386 do RIR, de 1999, não prescinde de fundamento econômico e, além disso, há de haver propósito negocial nas respectivas operações da reorganização societária.

32. A falta de propósito negocial, independentemente do ardil perpetrado (fraude à lei, simulação, abuso de direito etc), é causa suficiente para que os respectivos efeitos não sejam oponíveis à Fazenda Pública, o que prescinde de

Documento nato-digital

regulamentação do Parágrafo único do art. 116 do CTN - com efeito, a falta de propósito negocial in casu caracteriza abuso de direito, prática que a partir do Código Civil de 2002 (Lei nº 10.406, de 10 de janeiro de 2002) passou a ser considerada ilícita, o que a sujeita, por conseguinte, à aplicação do art. 149 do CTN.

33. De há muito, essa é a posição do CARF, a exemplo do Acórdão nº 103-23.290/200726, que construiu visão acerca do Planejamento Tributário, segundo a qual se deve buscar a essência dos atos e negócios jurídicos empregados; pressuposto da admissibilidade de seus efeitos na esfera tributária.

34. É inequívoco, ante o que se descreveu no item 5 do Termo de Verificação Fiscal, o "ágio" em questão não teve fundamento econômico, tampouco houve propósito negocial nas operações que o geraram e (supostamente) possibilitaram a dedução de sua amortização, o que se conclui dos seguintes excertos:

*"Em Dezembro/2003, a inglesa BAL teve aumento de capital, integralizado pela holandesa BBHBV com ações da **BMSA**. Em seguida, BAL transfere estas ações, pelo mesmo valor, para a holandesa BAHBV. O sr. Sebastião Henrique Ubaldo Ribeiro, CPF 874.979.648-87, figura como representante de BBHBV e BAHBV, e como sócio presidente de **BMSA**.*

*Em 31/12/2004, ano anterior à geração do ágio, a situação entre as empresas relevantes era conforme o quadro abaixo(vide fl. 2153). BHP BRASIL, BHP EMPREENDIMENTOS e **BMSA** informam nas DIPJ o mesmo endereço, e todas são representadas pelo sr. Sebastião Henrique Ubaldo Ribeiro."*

*Em 22/12/2005, BHP INTERNATIONAL vende suas cotas em BHP EMPREENDIMENTOS para BROKEN HILL. Na mesma data, BROKEN HILL faz aporte de capital de R$ 1.942.335.998,00 em BHP EMPREENDIMENTOS e integraliza os R$ 318.398,50 que faltavam do Capital Social. BHP EMPREENDIMENTOS adquire **BMSA** com ágio de R$ 1.142.917.000,00, passando a controlá-la. O ágio foi apurado pelo método de fluxo de caixa futuro descontado a valor presente, em laudo de avaliação encomendado pela própria **BMSA**, com objetivo expresso da reorganização societária pretendida. O Sr. Sebastião Henrique Ubaldo Ribeiro figura como representante de BHP BRAZIL, BHP EMPREENDIMENTOS e **BMSA**, além de sócio-presidente desta última.*

*Apenas 8 (oito) dias depois, em 30/12/2005, **BMSA** incorpora sua antes controladora, BHP EMPREENDIMENTOS (incorporação reversa); com isso, **BMSA** passa a contabilizar o ágio decorrente de sua própria aquisição e provisão para ajuste do mesmo ágio, ambos no Ativo Permanente - Investimentos, conforme quadro abaixo(vide fl. 2.154):*

a) todas as empresas envolvidas nas operações societárias examinadas eram controladas, à época dos fatos, pelo grupo econômico BHP BILLITON;

*b) o ônus do ágio gerado na aquisição de **BMSA** foi suportado, efetivamente, pela estrangeira BROKEN HILL (real investidora), que forneceu à sua controlada BHP BILLITON EMPREENDIMENTOS (empresa veículo) os recursos utilizados na aquisição de **BMSA**;*

Documento nato-digital

*c) BHP BILLITON EMPREENDIMENTOS não teve receitas operacionais nem atividade social relevante, nem deteve participações societárias antes da compra de **BMSA**, funcionando de fato como **empresa veículo**, para receber recursos da real investidora BROKEN HILL, comprar **BMSA** com ágio e, dias depois, ser incorporada por **BMSA**, transferindo para esta última o ágio e o benefício fiscal de sua amortização;*

35. Adite-se, não obstante o ônus do "ágio" gerado na aquisição da BMSA ter sido suportado pela Broken Hill, não houve efetivamente a absorção de seu patrimônio pela BMSA ou vice versa, o que vai de encontro ao estabelecido no caput do art. 386 do RIR, de 199928, e ipso facto também não autoriza a dedução de amortização do ágio. Nesse sentido, também tem se posicionado o CARF, como dá notícia a seguinte ementa (Acórdão 1402003.263 – 4ª Câmara / 2ª Turma Ordinária):

IRPJ. AMORTIZAÇÃO DE ÁGIO. PAGAMENTO EFETUADO POR CONTROLADORA. UTILIZAÇÃO DE EMPRESA VEÍCULO.

A amortização do ágio, como regra geral, é indedutível para a apuração do lucro real, bem como da base de cálculo da CSLL. A possibilidade de deduzi-la prevista no art. 386, III, do RIR/99 art. 7º, III, da Lei n° 9.532/97 e art. 10 da Lei n° 9.718/98 não pode prevalecer quando, para sua configuração, é utilizada empresa veículo e inexiste a extinção do investimento em razão da absorção do patrimônio da investidora pela investida, ou vice versa.

36. Em suma, por o "ágio" em questão tratar-se de ágio interno, por ele não ter tido fundamento econômico, por as operações da reorganização societária não terem tido propósito negocial e por não terem sido observadas as disposições do art. 386 do RIR, de 1999, a dedução de suas amortizações na apuração da base de cálculo do imposto e da contribuição foi indevida.

37. Quanto ao questionamento do item 24, vê-se ele foi contraposto em desalinho com o que dispõe o art. 44 da lei nº 9.430, de 1996, que, expressamente, prevê (alínea b do inciso II) a aplicação de multa isolada nos casos de falta de recolhimento de estimativa, ainda que se apure prejuízo ao final do ano calendário - o que implica inexistência de óbice o lançamento se dê após o período de apuração:

Art. 44. Nos casos de lançamento de ofício, serão aplicadas as seguintes multas:

(...)

II - de 50% (cinqüenta por cento), exigida isoladamente, sobre o valor do pagamento mensal:

(...)

b) na forma do art. 2o desta Lei, que deixar de ser efetuado, ainda que tenha sido apurado prejuízo fiscal ou base de cálculo negativa para a contribuição social sobre o lucro líquido, no ano-calendário correspondente, no caso de pessoa jurídica.

38. Sobre o assunto, vale ainda dar relevo à Instrução Normativa SRF n.º 93, de 24 de dezembro 1997, que assim dispõe em seu art. 16:

Documento nato-digital

> *Art. 16. Verificada a falta de pagamento do imposto por estimativa, **após o término do ano-calendário**, o lançamento de ofício abrangerá:*
>
> *I - a multa de ofício sobre os valores devidos por estimativa e não recolhidos ;*
>
> *II - o imposto devido com base no lucro real apurado em 31 de dezembro, caso não recolhido, acrescido de multa de ofício e juros de mora contados do vencimento da quota única do imposto. (grifou-se)*
>
> *39. Assim, voto por julgar procedente em parte a impugnação, para: a) exonerar o crédito da CSLL (multa isolada), no montante de R$ 1.564.784,86, e restaurar as bases de cálculos negativas declaradas; e b) manter integralmente o crédito do IRPJ, e confirmar a redução dos prejuízos, em face de sua compensação (parte) com o lucro apurado.*

Conforme consta em Despacho de Encaminhamento, fls.3.067, "Cientificado em 02/10/2018, através da Intimação nº 1.277/2018 às fls. 2.931, conforme Termo de Ciência por Abertura de Mensagem às fls. 2.936, o contribuinte interpôs Recurso Voluntário em 31/10/2018 tempestivamente às fls. 2.939 a 2.975."

DO RECURSO VOLUNTÁRIO

O recurso voluntário apresenta as mesmas posições defendidas na Impugnação, os mesmos argumentos, sendo certo que algumas alegações trazidas na Impugnação foram suprimidas do recurso voluntário. Introduz nos itens 110 a 124, suas razões para a aplicação da LINDB.

Posteriormente à apresentação do recurso voluntário, a Recorrente trouxe aos autos, em 31/01/2020, parecer da lavra do Prof. Eliseu Martins e Prof. Vinícius Aversari Martins, intitulado "Parecer Técnico Contábil Sobre Contabilização de Ágio Originado em Transações de Aquisição de Empresas de um Mesmo Grupo Econômico."

Voto

Conselheiro Cláudio de Andrade Camerano, Relator.

Preenchidos os requisitos de admissibilidade do recurso voluntário apresentado, dele conheço.

Da análise

A questão a ser enfrentada é verificar se há embasamento legal para a Recorrente deduzir, na base de cálculo do IRPJ e da CSLL, a amortização de ágio registrado em sua contabilidade, decorrente de operações que culminaram com a transferência à Fiscalizada, por meio de **incorporação**, de ativo que continha o registro de **ágio**.

Documento nato-digital

Conforme relatoriado, a empresa BHP Billiton Empreendimentos Minerais Ltda., empresa brasileira e constituída em 1975, controlada por Broken Hilton Property – BHP CO, com sede na Austrália, recebeu um aporte de capital de sua controladora em 22/12/2005, da ordem de **R$ 1.942.335.998,00**, e nesta mesma data adquiriu ações da BHP Billiton Metais S/A (**BMSA**), hoje SOUTH 32 MINERALS.

Vejamos o histórico destas ações da **BMSA** antes de aportarem na adquirente BHP Billiton Empreendimentos Minerais Ltda.

Estas ações da **BMSA** pertenciam à empresa americana **BHP Minerals International Exploration INC (BHP INC)** que as vendeu para a australiana **Broken Hilton Property – BHP CO**, a qual por sua vez, por meio de uma controlada holandesa, subscreveu aumento de capital, em dezembro de 2003, na sociedade inglesa BHP Billiton Brazil Aluminium Ltd. (BAL), com ações da fiscalizada (então BMSA), posteriormente transferidas para a empresa holandesa Billiton Aluminium Holdings BV (BAHBV).

Complementado com o relato fiscal:

> *Em Dezembro/2005 as ações da **BMSA** foram transferidas da estrutura inglesa para a australiana. Para tanto, a australiana BROKEN HILL PROPRIETARY CO. (BHP CO.) fez aporte de capital na brasileira BHP BILLITON EMPREENDIMENTOS MINERAIS LTDA. (BHP BILLITON EMPREENDIMENTOS), com o qual esta última adquiriu a **BMSA** da BAHBV. Como a alienante e a adquirente pertenciam a mercados acionários distintos, o preço teria sido baseado em laudo elaborado por empresa especializada. Com base neste laudo, a aquisição de **BMSA** por BHP BILLITON EMPREENDIMENTOS foi efetuada com ágio de aproximadamente R$ 1.142.917.000,00, em 22/12/2005. Dias depois, em 30/12/2005, a controlada **BMSA** incorporou sua então controladora, BHP BILLITON EMPREENDIMENTOS, em processo denominado incorporação reversa. Dessa forma, **BMSA** passou a registrar e controlar o ágio de sua própria aquisição.*

Em 30/12/2005, oito dias após a aquisição, a empresa BHP Billiton Empreendimentos Minerais Ltda foi incorporada pela investida, a autuada SOUTH32 Minerals (antiga **BMSA**) (incorporação às avessas) e aqui reside o que entendo ser a parte mais contundente de toda a estória, que dá razão e credibilidade ao lançamento tributário (glosa de despesa com amortização de ágio).

A autoridade autuante destacou uma série de fatos/situações que a levou a concluir pela constatação de que a empresa BHP Billiton Empreendimentos Minerais Ltda serviu apenas para possibilitar a amortização do ágio nos termos do art.386 do RIR/99, ou seja, que se estaria diante de uma empresa **veículo**, assim denominada pela jurisprudência/doutrina como aquelas empresas que são constituídas/utilizadas exclusivamente para permitir o aproveitamento do benefício fiscal contido naquele artigo. Tais empresas nestas condições só serviriam para *conduzir* o investimento adquirido com ágio, por meio de uma incorporação (no caso), o que, segundo os mentores desta operação societária, daria o devido respaldo legal para a questionada amortização do ágio.

Documento nato-digital

A autoridade autuante concluiu que a empresa BHP Billiton Empreendimentos Minerais Ltda foi apenas uma empresa **veículo** e que, na realidade, o **real adquirente** da BMSA (fiscalizada) foi a Broken Hilton Property – BHP CO.

A convicção da autoridade autuante está associada a um conjunto de situações e fatos, que a seguir destacamos, extraídos do TVF:

> *O conjunto de documentos e informações reunidos nos procedimentos de diligência e fiscalização levam a algumas conclusões fundamentais:*
>
> *a) todas as empresas envolvidas nas operações societárias examinadas eram controladas, à época dos fatos, pelo grupo econômico BHP BILLITON;*
>
> *b) o ônus do ágio gerado na aquisição de **BMSA** foi suportado, efetivamente, pela estrangeira BROKEN HILL (real investidora), que forneceu à sua controlada BHP BILLITON EMPREENDIMENTOS (empresa veículo) os recursos utilizados na aquisição de **BMSA**;*
>
> *c) BHP BILLITON EMPREENDIMENTOS não teve receitas operacionais nem atividade social relevante, nem deteve participações societárias antes da compra de **BMSA**, funcionando de fato como empresa veículo, para receber recursos da real investidora BROKEN HILL, comprar **BMSA** com ágio e, dias depois, ser incorporada por **BMSA**, transferindo para esta última o ágio e o benefício fiscal de sua amortização;*
>
> *d) as operações societárias que transferiram o ágio para **BMSA** são desprovidas de fundamento econômico;*
>
> *e) o ágio em questão caracteriza-se, desde a origem, como o inadmissível ágio intragrupo, visto que a alienante BAHBV e a adquirente BHP BILLITON EMPREENDIMENTOS integravam o mesmo grupo econômico;*
>
> *f) o ágio se baseou em expectativa de rentabilidade futura aferida em laudo encomendado pela própria **BMSA**, já com vistas à pretendida reorganização societária (vide laudo);*
>
> *g) embora intimada, a contribuinte não apresentou documentos comprobatórios do efetivo pagamento do ágio (saída de divisas);*
>
> *g) o ágio, ilegítimo desde a origem, foi indevidamente amortizado pela fiscalizada e deduzido na apuração do lucro real e da base de cálculo de CSLL de 2012 e 2013.*

Temos nos autos uma situação de pagamento (em Doc.5, encontra-se o contrato de câmbio onde BHP Billiton Empreendimentos Minerais Ltda. é o comprador e o Recebedor no exterior a empresa Billiton Aluminium Holdings BV (BAHBV), a título de custo de aquisição das ações da BMSA (antiga denominação da fiscalizada), e se houve alguma restrição ou dúvida quanto a efetividade dos pagamentos por parte da Fiscalização, não creio ser relevante engatar uma eventual discussão neste sentido, pois as razões para a glosa das despesas de amortização do ágio estão centralizadas em aspectos mais contundentes.

Considerando válido o pagamento e superior ao **valor patrimonial** (**VP**) das ações da BMSA (e aí pouco importa o valor apoiado em Laudo de Avaliação, ambas as empresas

Documento nato-digital

tem ligação societária relevante), o art.385 do RIR/99 determina o desdobramento do custo, ou seja, separe-se o que seja superior ao **VP**, no caso, o ágio.

Se estamos diante de um caso **legítimo** de ágio, ou **ilegítimo** como encarou a Fiscalização, esta questão é subsidiária, pois as operações (todas) envolveram empresas com forte ligação societária: o ágio em questão originou-se **internamente**, esta é a questão central, além da utilização de empresa **veículo** como já destacado.

A Recorrente, entre outras alegações, sustentou que somente com a publicação da Lei nº 12.973/2014, é que se determinou que um eventual ágio surgido em semelhantes operações só valeria, para fins fiscais, se as partes envolvidas fossem independentes, que antes não haveria tal limitação.

Assim não vejo.

A Lei nº 12.973/2014, que veio a regular os efeitos tributários das mudanças societárias e contábeis introduzidos na contabilidade nacional, por força dos IFRS, criou uma série de novos conceitos, como, por exemplo, **goodwill, a mais valia, menos valia e ganho por compra vantajosa**, determinando, que em situações de incorporação, fusão ou cisão, o saldo existente na contabilidade de goodwill ou de mais valia seria aquele apurado entre **partes não dependentes.**

Ora, desde que começaram a surgir os casos intitulados de **ágio interno**, era clara a leitura da legislação acerca do tema, tanto por parte da administração tributária, quanto por parte dos órgãos contábeis e CVM, sempre no mesmo sentido, de que o art.386 não contemplaria a dedução fiscal de ágio surgido entre partes relacionadas, aliado a outras situações que apareciam, como **empresa veículo** e operações entre empresas ligadas sem qualquer **propósito negocial**.

Incorreto deduzir, portanto, que antes da Lei nº 12.973/2014, não haveria qualquer restrição quanto ao surgimento de ágio **interno** e dedutibilidade de sua amortização.

A minha concordância ao lançamento tributário (glosa de despesa e/ou exclusão indevida com amortização de ágio) repousa naquelas fundamentações apontadas pela autoridade autuante e descritas linhas atrás.

Até a aquisição das ações da **BMSA**, o **ágio** daí surgido não provocava nenhum efeito tributário, uma vez que as contrapartidas da amortização do ágio não são computadas na determinação do lucro real, conforme disposto no art.391 do RIR/99, ressalvado o disposto no art.426 (eventual alienação do investimento adquirido), dispositivos legais pertinentes à época dos fatos.

Após a incorporação da BHP Billiton Empreendimentos Minerais Ltda pela **BMSA**, é que começam as divergências entre as partes, a Fazenda e a **BMSA** (incorporadora, cuja denominação atual é South32 Minerals S/A).

Documento nato-digital

Uso de empresa-veículo

No presente caso, a única função da empresa BHP Billiton Empreendimentos Minerais Ltda, no conjunto de operações realizadas, foi permitir a amortização de ágio pela BMSA, sem que sua existência tenha qualquer função econômica que não essa.

Não me esqueço que a legislação atual permite a constituição de empresas com finalidades específicas em participar do capital de outras empresas.

Não é o caso que temos aqui nos autos.

De se relembrar o que consta no **Termo Fiscal**:

> *BHP BILLITON EMPREEND. MINERAIS LTDA. (BHP BILLITON EMPREENDIMENTOS) – CNPJ 42.416.875/0001-19*
>
> *Empresa brasileira, aberta em 1975 e extinta em 30/12/2005, quando foi incorporada pela sua então controlada **BMSA** (SOUTH32). Antes da incorporação, pertencia a BHP BILLITON BRAZIL LTDA., CNPJ 42.156.596/0001-63 (0,01%), e à australiana BHP CO. (99,9%), ambas integrantes do grupo BHP BILLITON.*
>
> *Exame do histórico de declarações de IRPJ revela que, de 1992 até 2003, não auferiu nenhuma receita operacional, registrando apenas receitas financeiras (de pequeno valor) e despesas operacionais elevadas. Em 2004 informou apenas receitas financeiras, reversão de provisão e "outras receitas operacionais" num total aproximado de R$ 115.000,00, ao lado de despesas que somavam cerca de R$ 117.000,00. Em 31/12/2004 seu capital social era de R$ 9.000.000,00 e acumulava prejuízos de aproximadamente R$ 9.055.000,00, com Patrimônio Líquido Negativo de R$ 374.288,51. Tampouco detinha participações em outras sociedades. Esta era a situação declarada de BHP BILLITON EMPREENDIMENTOS meses antes de adquirir **BMSA**.*
>
> *Ao longo de 2005 BHP BILLITON EMPREENDIMENTOS também não auferiu qualquer receita operacional, registrando apenas pequenos valores de receita/despesa financeira. Contudo, em Dezembro/2005 ocorre sequência de fatos dignos de nota.*

Fatos estes que já foram anunciados neste Voto.

Aliás, não se pode nem dizer que há, de fato, uma incorporação: a investida (BMSA), na realidade, não incorpora nada, posto que a investidora (BHP Billiton Empreendimentos Minerais Ltda) não tem ativo expressivo algum, a não ser o ágio a ser amortizado. Os livros contábeis e o Balanço da empresa BHP Billiton Empreendimentos Minerais Ltda vão conter o que? Ambos, certamente, refletem apenas operações com a BMSA: registros referentes ao investimento com ágio na fiscalizada e sua respectiva incorporação pela mesma.

Eventuais registros de valores imateriais de despesas e/ou de receitas revelam-se irrelevantes.

Documento nato-digital

Uma empresa funcionará como **veículo** em certa operação se receber e repassar algo, em geral um ativo, sem que exista um propósito extratributário suficiente para explicar essa circulação, independentemente de sua duração, de ser uma sociedade operacional ou não, de em regra cumprir suas obrigações ou não. Vale dizer: até mesmo uma empresa longeva, operacional e que costuma cumprir suas obrigações, pode ser usada como veículo em certa operação se receber e repassar recursos sem propósito extratributário. Sendo assim, para refutar a acusação de uso de empresa-veículo é inócuo comprovar que a referida empresa teve longa duração, era operacional e em regra cumpria suas obrigações, se, por outro lado, não ficar demonstrado que, em certa operação, havia um propósito extratributário para ela receber e repassar recursos.

No caso dos autos, essa empresa **veículo** (BHP Billiton Empreendimentos Minerais Ltda), por sua vez, sustentando-se nos recursos que nela foram aportados pela sua controladora no exterior, a empresa **Broken Hilton Property – BHP CO,** adquiriu as ações da BMSA, que estavam em poder da BAHBV, com pagamento/apuração de ágio e, posteriormente, foi incorporada por sua investida, a qual considerou, também assim entendo, indevidamente, a dedutibilidade da contrapartida da amortização do ágio das bases de cálculo do IRPJ e da CSLL, **em uma interpretação totalmente equivocada do art.386 do RIR/99**.

A empresa **Broken Hilton Property – BHP CO**, controladora da BHP Billiton Empreendimentos Minerais Ltda, se houvesse feito a aquisição **diretamente**, não poderia ter-se beneficiado da amortização do ágio para fins tributários, a menos que fosse objeto de incorporação, o que não faria o menor sentido.

Aqui não se trata, conforme aventado pela Recorrente, de eventual ingerência pela autoridade fiscal em sua atividade, trata-se, isto sim, de desconsiderar, apenas para **fins fiscais**, a operação de incorporação efetivada pela Recorrente junto a BHP Billiton Empreendimentos Minerais Ltda..

A questão não requer muitas divagações, deve-se ter em mente que o ágio representa um custo (se o investimento for alienado) ou despesa se for objeto de amortizações.

A legislação permite que o ágio possa ser amortizado, impedindo, entretanto, sua dedução fiscal, confirme consta no art.391 do RIR/99, ressalvado o disposto no art.426 do RIR/99 (alienação do investimento).

Ainda, a possibilidade (fiscal) de deduzir o ágio na apuração do lucro restringe-se ao caso previsto no art. 386, III, do RIR/99 (art. 7º, III, da Lei n° 9.532/97), qual seja: em que a pessoa jurídica absorver patrimônio de outra, em virtude de incorporação, fusão ou cisão, na qual detenha participação societária adquirida com ágio fundamentado em rentabilidade da coligada ou controlada com base em previsão dos resultados nos exercícios futuros, caso em que a amortização poderá ocorrer à razão de um sessenta avos, no máximo, para cada mês do período de apuração.

Ao contrário do que entende a Recorrente, a utilização de empresa intermediária (ou veículo), sem qualquer função empresarial real distinta do investimento com ágio, está, sim, vedada pelo dispositivo do art.386 do RIR/99.

Não há lógica em supor que a Lei Tributária admitiria ou até incentivaria a criação de empresa **intermediária**, sem função empresarial, como se depreende das teses da Recorrente.

Documento nato-digital

A Lei não autorizou expressamente (e nem poderia) que o contribuinte se beneficie de amortização de despesas originadas em negócios desta natureza. Não é possível admitir, sob pena de aceitar incompatibilidade no ordenamento jurídico, que a lei tenha autorizado a dedução fiscal de ágio mediante operações que não refletem a realidade, sem efetivo propósito, como no caso, a criação/utilização da empresa intermediária sem qualquer finalidade.

Reproduzo novamente o texto legal do caput do art.386 do RIR/99:

> "Art. 7º A pessoa jurídica que absorver patrimônio de outra, em virtude de incorporação, fusão ou cisão, na qual detenha participação societária adquirida com ágio ou deságio, apurado segundo o disposto no art. 20 do Decreto-Lei nº1.598, de 26 de dezembro de 1977: (Vide Medida Provisória nº 135, de 30.10.2003)
>
> [...]III - poderá amortizar o valor do ágio cujo fundamento seja o de que trata a alínea "b" do § 2° do art. 20 do Decreto-lei n° 1.598, de 1977, nos balanços correspondentes à apuração de lucro real, levantados posteriormente à incorporação, fusão ou cisão, à razão de um sessenta avos, no máximo, para cada mês do período de apuração; (Redação dada pela Lei nº 9.718, de 1998).

Então, o que se persegue é o que alguns chamam de *confusão patrimonial*, que nada mais é do que a **união** dos patrimônios das empresas envolvidas, a **real** investidora (que adquiriu a participação societária com ágio) e a investida, ocasião em que a amortização do ágio passa a ser autorizada com efeitos imediatos na base de cálculo do IRPJ.

Isto porque, aquele custo maior (ágio) desembolsado pela investidora, ao se fundir com os lucros gerados pela investida, por meio da incorporação, resulta na permissibilidade de aproveitamento fiscal do ágio, pois agora há uma comunicação direta entre a despesa de amortização deste ágio e as receitas auferidas pela investida.

O procedimento realizado não extingue, **na real adquirente**, a parcela do investimento correspondente ao ágio, de modo que, ao final das operações realizadas, com a incorporação da empresa veículo pela investida, a propriedade da participação societária adquirida com ágio subsiste no patrimônio da **investidora original**, diversamente do que se extrai da lei.

Nesse contexto, conforme apontado pela Fiscalização, não há como prosperar a possibilidade de dedutibilidade por uma pessoa jurídica, de ágio originado na aquisição, de quotas dela mesma, por uma empresa criada/utilizada somente para tal operação de aquisição (empresa intermediária ou empresa veículo).

Aqui se verificou a tal "confusão patrimonial", que a autoridade lançadora não admitiu ter ocorrido. Trata-se de uma expressão surgida do encontro patrimonial entre o investidor e a investida, ocasião em que a amortização do ágio passa a ser autorizada, com repercussão direta na base de cálculo do IRPJ.

Particularmente, em outro viés que me agrada mais, este encontro de contas nada mais é do a observância ao **regime de competência**, que ilustra o **princípio da confrontação** entre receitas e despesas. Relembremos de seu conceito, conforme se extrai da obra **Contabilidade Financeira - Introdução Aos Conceitos, Métodos e Aplicações**, de Roman L.Weil, Katherine Schipper e Jennifer Francis, tradução da 14ª edição norte-americana, 2016:

Documento nato-digital

> **Contabilidade pelo regime de competência**
>
> O regime de competência reconhece a receita quando uma empresa vende bens (empresas industriais ou comerciais) ou presta serviços (empresas de serviços). **As despesas são reconhecidas no período em que a empresa reconhece as receitas que esses custos ajudaram a produzir**. **Assim, a contabilidade pelo regime de competência busca confrontar despesas com receitas.** Quando o consumo dos benefícios futuros de um ativo não está correlacionado a uma receita específica, a empresa reconhece esses gastos como despesa no período em que a empresa utiliza os benefícios. *Despesas representam saída de ativos incorrida para gerar receitas*.

Enquanto o ágio pago (sacrifício de ativos) na aquisição em debate permanecer com a adquirente BHP Billiton Empreendimentos Minerais Ltda, ele (o ágio) fica, digamos, congelado, em face do regime de competência, uma vez que ainda não se materializaram os benefícios futuros desta saída de ativos com os lucros ou receitas esperados, ou seja, o custo/despesa representado pelo ágio e as receitas pertinentes (resultados futuros) que se espera obter/gerar ainda não se comunicaram, daí a sua indedutibilidade fiscal.

Agora, quando se perfectibiliza o encontro da despesa/custo (do ágio, sacrifício de ativo do investidor) com a expectativa de rentabilidade futura da investida, ou seja, as receitas esperadas e auferidas pela investida, daí a legislação tributária aceitar a dedutibilidade fiscal da despesa (amortização do ágio).

Por fim, relativamente ao Parecer contábil acostado aos autos neste ano, observo que não é necessário o julgador refutar um a um os *argumentos* apresentados pelas partes, quando encontrou motivos suficientes para decidir, sendo este também o entendimento assente no Superior Tribunal de Justiça, conforme se verifica pelos julgados abaixo transcritos:

> -*"O julgador não está obrigado a responder a todas as questões suscitadas pelas partes, quando já tenha encontrado motivo suficiente para proferir a decisão. A prescrição trazida pelo inciso IV do § 1º do art. 489 do CPC/2015 ["§ 1º Não se considera fundamentada qualquer decisão judicial, seja ela interlocutória, sentença ou acórdão, que: (...) IV - não enfrentar todos os argumentos deduzidos no processo capazes de, em tese, infirmar a conclusão adotada pelo julgador"] veio confirmar a jurisprudência já sedimentada pelo STJ, sendo dever do julgador apenas enfrentar as questões capazes de infirmar a conclusão adotada na decisão." EDcl no MS 21.315-DF, Rel.Min. Diva Malerbi (Desembargadora convocada do TRF da 3ª Região), julgado em 8/6/2016, DJe 15/6/2016.*
>
> -*"O Tribunal não está obrigado a responder questionários formulados pelas partes, tendo por finalidade os declaratórios dirimir dúvidas, obscuridades, contradições ou omissões realmente existentes, pois existindo fundamentação suficiente para a composição do litígio, dispensa-se a análise de todas as razões adstritas ao mesmo fim, uma vez que o objetivo da jurisdição é compor a lide e não discutir as teses jurídicas nos moldes expostos pelas partes." (EDcl na Ação Rescisória nº 770 - DF (1998/0035423-9), Relatora Eliana Calmon)*

De pronto, não se nega aos agentes econômicos a possibilidade de organizar seus negócios da maneira que lhe aprouver. Portanto, toda a argumentação da Recorrente no sentido de demonstrar a legitimidade da operação tem repercussão apenas indireta sobre o exame do caso. E repercute apenas até o ponto que serve de contexto para as operações tributariamente relevantes dentro do panorama da organização societária do grupo.

Documento nato-digital

Da Contribuição sobre o Lucro Líquido - CSLL

Oportuno reproduzir excertos do decidido pela 1ª Turma da Câmara Superior de Recursos Fiscais, em sessão realizada no dia 4 de outubro de 2017, no julgamento de Recurso Especial interposto no processo nº 16561.720133/2013-11, e de cuja ementa se extrai o seguinte:

> **ASSUNTO: CONTRIBUIÇÃO SOCIAL SOBRE O LUCRO LÍQUIDO - CSLL**
>
> Ano-calendário: 2009, 2010, 2011
>
> DESPESA DE AMORTIZAÇÃO DE ÁGIO. REPERCUSSÃO DOS AJUSTES NO LUCRO REAL PARA A BASE DE CÁLCULO DA CSLL. MOMENTOS DA EXISTÊNCIA DO INVESTIMENTO. AQUISIÇÃO. DESENVOLVIMENTO. DESFAZIMENTO.
>
> I - Construção empreendida pelo Decreto-lei nº 1.598, de 1977, encontra-se em consonância com a edição no ano anterior (1976) da Lei nº 6.404 ("lei das S/A"), no qual se buscou modernizar os conceitos de contabilização de investimentos decorrentes de participações societárias, inclusive com a adoção do método de equivalência patrimonial (MEP). Foram delineados três momentos cruciais para o investidor: nascimento, desenvolvimento e fim do investimento, assim tratados: (1º) o da aquisição do investimento, normatizando-se a figura do "ágio", que consiste no sobrepreço pago na aquisição, (2º) o momento em que o investimento gera frutos para o investidor, ou seja, a empresa adquirida gera lucros; e (3º) e desfazimento do investimento.
>
> II - O segundo momento operacionalizou sistema no qual os resultados de investimentos em participações societárias pudessem ser devidamente refletidos no investidor, por meio do MEP, e ao mesmo tempo, não fossem objeto de bitributação. De um lado, os resultados da investida seriam refletidos no investidor, fazendo com que tanto na investida quando no investidor fossem apuradas receitas operacionais que, em tese, integrariam o lucro líquido e a base de cálculo tributável. De outro, determinou-se que o investidor poderia efetuar ajuste, no sentido de excluir da base de cálculo tributável os resultados positivos auferidos pela investida, viabilizando-se a neutralidade do sistema e a convergência para fins fiscais das bases de cálculo do IRPJ e da CSLL.
>
> III - A mesma premissa deve ser considerada para o primeiro (aquisição) e terceiro (desfazimento) momentos. No desfazimento, o ágio deve ser considerado na apuração da base de cálculo do ganho de capital. Na aquisição, o sobrepreço contabilizado só poderá ser objeto da amortização se ocorridas as hipóteses de aproveitamento previstas expressamente na legislação.
>
> **IV - Nítida e transparente a convergência entre as bases de cálculo do IRPJ e CSLL, no que concerne às operações decorrentes de participações societárias e os correspondentes resultados auferidos, em seus diferentes momentos: aquisição, desenvolvimento e desfazimento.**
>
> **REGRAS GERAIS DE DEDUTIBILIDADE. ÁGIO. DESPESA.**
>
> **Ágio é despesa, submetida a amortização, submetida ao regramento geral das despesas disposto no art. 47, da Lei nº 4.506, de 1964, e com repercussão tanto na apuração do IRPJ quando da CSLL, conforme art. 13 da Lei nº 9.249, de 1995 e art. 57 da Lei nº 8.981, de 1995.**
>
> (destaques acrescidos)

Documento nato-digital

Quanto à questão suscitada pela Recorrente acerca da aplicação do art.24 da LINDB, trata-se de questão já superada no âmbito deste Colegiado, tendo, inclusive, a PGFN já se manifestado pela sua inaplicabilidade ao processo administrativo fiscal:

> **"O ARTIGO 24 DA LINDB NO CARF**
>
> A Lei 13.655/2018 trouxe inovações à Lei de Introdução às Normas do Direito Brasileiro (LINDB), com vistas a garantir "segurança jurídica e eficiência na criação e na aplicação do direito público". E, de fato, trouxe algumas normas louváveis em prol do seu objetivo.
>
> Conforme noticiado à época, as inovações foram elaboradas tendo como pano de fundo os processos de controle das contratações e dos gastos públicos, como os Tribunais de Contas e a Controladoria Geral da União. O Projeto de Lei foi declaradamente, fruto de pesquisa publicada na Obra "Contratações Públicas e Seu Controle", dedicada exclusivamente ao tema, e foi amplamente discutido na Academia e em audiências públicas, nunca se tendo revelado particular preocupação com eventuais reflexos no Direito Tributário.
>
> Não obstante, tem-se alegado que o artigo 24 recém-promulgado implica que a validade do lançamento fiscal está subordinada à orientação jurisprudencial vigente à época do fato gerador (ou do lançamento fiscal ou, ainda, da época em que foram praticados atos societários com repercussão fiscal futura[2] - a tese advogada ainda não está totalmente esclarecida).
>
> Os autores intelectuais das alterações na LINDB se apressaram em manifestar concordância com tal entendimento[3], trazendo ares de "interpretação autêntica", segundo sustentam defensores da tese.
>
> Contudo, a pretensa aplicação do art. 24 ao lançamento fiscal não prospera diante de uma apreciação sistemática da legislação tributária.
>
> De início, ressalta-se que, se por um lado a vontade do legislador (*mens legislatoris*) é relevante, por outro, ela não se sobrepõe à vontade da Lei (*mens legis*). Carlos Maximiliano afirma que "com a promulgação, a Lei adquire vida própria [...] separa-se do legislador; contrapõe-se a ele como um produto novo". Isto porque a Lei promulgada passa a se inserir no contexto de um sistema maior e muitíssimo mais complexo do que ela própria: o ordenamento jurídico.
>
> **"Reduzir a interpretação à procura do intento do legislador é, na verdade, confundir o todo com a parte"** (Carlos Maximiliano) [4].
>
> Neste sentido, Maximiliano atenua a relevância da *mens legislatoris* lembrando que os motivos que induziram alguém a propor a Lei podem não ser os mesmos que levaram outros (o Congresso Nacional) a aprová-la - e isto é tanto mais verdade quando, a partir de um texto restrito, se pretende emplacar interpretação ampliativa e improvisada para açambarcar âmbito específico, o qual não foi cogitado quando da elaboração da Lei. É exatamente o caso em tela.
>
> Assim, entende-se inviável a aplicação do art. 24 da LINDB à atividade administrativa do lançamento e aos julgamentos proferidos pelo CARF **pelo simples fato** (mas não apenas) **de que a previsão ali contida não se adequa ao peculiar procedimento de constituição do crédito tributário**.
>
> O dispositivo tem como objeto a "revisão" "quanto à validade de ato, contrato, ajuste, processo ou norma administrativa". Esta revisão "levará em conta as orientações gerais da época, sendo vedado que, com base em mudança posterior de orientação geral, se declarem inválidas situações plenamente constituídas" [5].

Documento nato-digital

O parágrafo único manda considerar como *orientação geral*, além dos atos normativos e das práticas reiteradas, também a "jurisprudência majoritária" - **é neste último ponto que o art. 24 efetivamente pretende inovar no ordenamento jurídico tributário**, pois o artigo 100 do CTN já reconhecia os atos normativos e as práticas reiteradas como normas complementares, regulando as consequências de sua observância pelo contribuinte.

O lançamento fiscal não se enquadra no artigo 24 da LINDB.

Não configura procedimento de "revisão", uma vez que não cuida de "revisar" a validade de quaisquer atos ou contratos da Administração. Conforme o art. 142 do CTN, lançamento é a atividade tendente a verificar a ocorrência do fato gerador (situação definida em Lei que gera a obrigação tributária), determinar a matéria tributável, calcular o montante devido e identificar o sujeito passivo.

Trata-se, portanto, de ato administrativo que aprecia atos/fatos jurídicos e estabelece suas consequências tributárias, não sendo de seu escopo "revisar" atos previamente praticados por autoridade administrativa (dos quais decorreria benefício ao particular) nem declarar inválida qualquer situação prévia plenamente constituída.

É impossível extrair da Lei a interpretação de que a validade do lançamento fiscal está subordinada à orientação jurisprudencial vigente à época do fato gerador (ou do lançamento fiscal), e quem assim defende o faz por mera petição de princípio (*petitio principii*), considerando que tal interpretação, apesar de não encontrar guarida no texto efetivamente publicado, estaria de acordo com o propósito geral das alterações na LINDB, de aumentar a segurança jurídica na aplicação do direito público.

De fato, os defensores da aplicação da norma ao lançamento não indicam, no contexto da constituição do crédito tributário:

i) Qual seria o ato de revisão a que a Lei se refere: o próprio lançamento? A decisão do órgão colegiado que julga a impugnação ou o recurso?

ii) Qual seria o ato revisto: O lançamento? A apuração de tributos feita pelo contribuinte? O fato gerador?

iii) Qual seria a situação plenamente constituída, cuja invalidação é vedada: A apuração de tributos feita pelo contribuinte? O lançamento?

iv) Em qual época se deve considerar a existência de jurisprudência majoritária: A época dos fatos geradores? A época do lançamento? A época em que foram praticados atos societários com repercussão fiscal futura?

Qualquer tentativa de realizar a subsunção dos atos do Processo Administrativo Fiscal (PAF) ao texto legal, de maneira coesa e corente, respeitando a natureza dos institutos e as demais normas do ordenamento, levará a situações absurdas, contrassensos e inclusive inconstitucionalidades.

Tentemos.

Hipótese 1

Se considerarmos que o ato de revisão seria o lançamento, o ato revisto seria a apuração feita pelo contribuinte. O lançamento teria de *levar em consideração a jurisprudência majoritária da época* (que época? Do lançamento, do fato gerador ou da época em que se praticaram atos que ensejam reflexos tributários futuros?) não podendo declarar inválidas situações plenamente constituídas.

Esta hipótese não resiste a uma apreciação sistemática. Primeiro porque, a teor do art. 142 do CTN, lançamento não constitui ato de revisão. Ademais, a norma se refere à

Documento nato-digital

revisão de atos **administrativos**, contratos **administrativos**, e processos **administrativos**, dos quais decorram benefícios ao particular. Isto foi reconhecido, inclusive, por Carlos Ari Sundfeld, em seminário recente sobre o tema[6]. Não se refere, portanto, à apreciação administrativa de atos particulares, que é o que ocorre no lançamento[7].

Para ser procedente, a hipótese proposta implicaria que a entrega das declarações fiscais e o respectivo pagamento pelo contribuinte geraria uma ***situação plenamente constituída***, vedada sua invalidação. Ocorre que, por definição, a apuração feita pelo contribuinte é sempre provisória e precária, sujeita a homologação da autoridade competente, não havendo que se falar em "situação plenamente constituída" antes da homologação (expressa ou tácita) pela autoridade fiscal (art. 150 do CTN).

Considerar que o próprio lançamento está vinculado à jurisprudência majoritária, também dá ensejo a situações insólitas.

Primeiro: o auditor fiscal quedaria em situação muito peculiar, tendo não apenas que apurar os fatos jurídico-tributários, mas também que adentrar na árdua tarefa de definir se a jurisprudência relativa ao tema é ou não é majoritária. Com base em que elementos? Não se sabe. A dificuldade para se extrair um conceito normativo de *jurisprudência majoritária* será novamente abordada adiante.

Segundo: se a existência de jurisprudência majoritária (administrativa ou judicial) impede o lançamento, não haverá mais lançamentos, e sem lançamentos não mais haverá como se alterar a jurisprudência. Isto é, uma vez que algum iluminado (que não se sabe ainda quem será) determinar que uma dada jurisprudência é majoritária, cessam os lançamentos e sedimenta-se para sempre esta jurisprudência.

Terceiro: interpretar que o art. 24 se refere ao lançamento como ato de revisão redundaria em grave inconstitucionalidade. Se a jurisprudência majoritária em questão for **judicial**, impossibilitar a realização do lançamento pelo Poder Executivo conforme sua própria interpretação das leis impõe ofensa ao princípio da Separação de Poderes, eis que acaba por instituir efeito vinculante a decisões judiciais fora das hipóteses previstas na Constituição Federal (art. 102, §2º e 103-A). Interpretar e aplicar as leis de ofício é **função típica** do Poder Executivo, e só a Constituição Federal poderia retirar ou mesmo relativizar tal competência, jamais Lei ordinária.

Não se pretende, aqui, que o órgão administrativo reconheça a inconstitucionalidade do art. 24. Apenas se pretende mostrar que a interpretação sugerida, de que o dispositivo vincula a atividade administrativa, levaria a conclusão inconstitucional. Portanto, não pode ser este o sentido da norma.

Como se vê, não são poucas as razões que demonstram o total descabimento da interpretação segundo a qual o lançamento seria o ato de revisão referido no art. 24 da LINDB.

Hipótese 2

Se considerarmos que o ato de revisão seria a decisão do órgão colegiado que julga a impugnação ou o recurso do contribuinte, o ato revisto seria o próprio lançamento de ofício, este sim um ato administrativo, realizado por autoridade administrativa. A decisão proferida teria de *levar em consideração a jurisprudência majoritária da época* não podendo declarar inválidas situações plenamente constituídas. Perceba-se que, **neste caso, só é possível considerar que o dispositivo se refere à época do lançamento ou à época da decisão, pois os fatos geradores e a apuração feita pelo contribuinte já não estão mais contidos na hipótese normativa**.

Esta hipótese tampouco é coerente.

Documento nato-digital

Lembremos que o art. 24 determina que na *revisão* de atos administrativos serão levadas em consideração as orientações gerais da época. Ou seja, quando o CARF julgar ("rever") o lançamento, deverá levar em consideração a jurisprudência majoritária da época do lançamento, não podendo declarar inválidas situações plenamente constituídas.

Em primeiro lugar, determinar que o CARF leve em consideração a jurisprudência majoritária *da época do lançamento* não contribuiria, de maneira eficiente, para os objetivos de segurança jurídica e previsibilidade pretendidos pela norma. Isto porque o lançamento normalmente se reporta a fatos geradores ocorridos 5 anos antes (as vezes até mais).

Segundo esta hipótese, em decorrência da jurisprudência majoritária, a decisão do CARF não poderia *invalidar situação plenamente constituída*. **Qual seria essa situação plenamente constituída, é um absoluto mistério**. Do lançamento não decorre nenhuma situação plenamente constituída que não poderia ser invalidada pelo julgamento. A situação plenamente constituída tampouco poderia ser a apuração feita pelo contribuinte, eis que, segundo esta interpretação da norma, os fatos geradores e a apuração feita pelo contribuinte já não estão mais contidos na hipótese normativa. Além disso, a apuração feita pelo contribuinte é precária por natureza, sujeita a homologação, não havendo que se falar em situação plenamente constituída antes da homologação.

Afirmar que o ato de revisão (decisão do CARF) não poderia levar à invalidação da situação plenamente constituída em decorrência do ato revisto (lançamento) - o que me parece é o objetivo da norma - levará à conclusão teratológica (porém, única conclusão lógica possível) de que a decisão do CARF não pode invalidar o lançamento praticado de acordo com a jurisprudência dominante na época em que realizado, ainda que no momento do julgamento ela tenha "virado" a favor do contribuinte. Um verdadeiro contrassenso.

Assim como na hipótese anterior, a aplicação da norma levaria à cristalização da jurisprudência: **se o órgão julgador deve respeito à jurisprudência majoritária que o antecede, ele jamais poderá, legalmente, contrariá-la e, com isso, dar início a um processo de alteração jurisprudencial**. Além disso, saber quando a jurisprudência que o antecedeu passa a ser majoritária é problema (sem solução) que será abordado adiante.

Aqui, também, há reservas quanto a subjugar a apreciação da Corte Administrativa à jurisprudência judicial majoritária. **Cria-se hipótese de efeito vinculante sem previsão constitucional**. É importante asseverar: nada impede que a Administração, **voluntariamente**, se curve à jurisprudência judicial não-vinculante, mas isso não pode ser uma imposição infraconstitucional [8].

Novamente, não se pretende, aqui, que o órgão administrativo reconheça a inconstitucionalidade do art. 24. Apenas se pretende mostrar que a interpretação sugerida, de que o dispositivo vincula a atividade administrativa, levaria a conclusão inconstitucional. Portanto, não pode ser este o sentido da norma.

Seja qual for a hipótese adotada, é fácil perceber a inadequação das disposições do art. 24 ao peculiar ato administrativo que é o lançamento tributário e ao seu processo de constituição definitiva.

Vê-se, portanto, que a expressão "*levará em conta as orientações gerais da época*" jamais poderá ter o alcance pretendido pelos contribuintes, de vincular a atuação administrativa; de vincular o lançamento ou a decisão do CARF a uma jurisprudência pretérita, a ponto de inviabilizar o próprio exercício da competência estabelecida no art. 142 do CTN ou de inviabilizar o julgamento conforme a consciência do julgador.

Documento nato-digital

A expressão indica, na realidade, que a autoridade julgadora deverá *sensibilizar seu critério de decisão* pela circunstância de que houve, anteriormente, orientações gerais divergentes.

Isto, todavia, só interfere onde há espaço para juízo discricionário do julgador (onde a lei permita a graduação da multa, por exemplo). As *orientações gerais da época* jamais poderão determinar a decisão do julgador no sentido de ter ocorrido o fato gerador ou não; no sentido de ser devida a tributação ou não; no sentido de ter havido infração tributária ou não.

Quanto à *vedação que se declarem inválidas situações plenamente constituídas*, sua efetividade dependerá: i) de verificar se, de fato, há situação plenamente constituída que esteja a ser invalidada; ii) da compatibilidade desta vedação com disposições específicas de cada subsistema jurídico, conforme se explicará adiante.

O verdadeiro e possível alcance do art. 24

Para exemplificar como o dispositivo poderia ser aplicado no âmbito do direito tributário, pode-se cogitar de casos de Drawback, quando o contribuinte obteve o ato concessório e adimpliu suas condições. Se, em razão de mudança posterior de orientação, a autoridade tributária ou o MDIC[9] questionam a validade do ato concessório (e não o cumprimento das condições estabelecidas no ato), poder-se-ia, à primeira vista, invocar o art. 24 para resguardar os efeitos daquele ato concessório sobre as importações realizadas sob seu amparo.

Essa situação deixa bem evidente o âmbito de aplicação do artigo 24 da LINDB: quando um **ato administrativo gera uma situação consolidada** em favor do administrado (por exemplo, emite-se uma licença de funcionamento, assina-se um contrato, autoriza-se um pagamento, expede-se ato concessório), a mudança posterior de entendimento **sobre a validade e regularidade deste ato** não pode afetar a situação consolidada que a própria Administração ensejou. Esta é a leitura que deve ser feita.

Trata-se de circunstância que não é verificada quando se pratica um lançamento fiscal. A apuração de tributos feita pelo contribuinte, além de não configurar ato administrativo que possa ser objeto de revisão, não gera nenhuma situação consolidada, já que é precária por definição. No lançamento de ofício não há ato praticado que gera situação consolidada em favor do contribuinte. No julgamento de processos pelo CARF, de outro ou do mesmo contribuinte, tampouco há ato administrativo que gere situação consolidada em relação ao contribuinte que esteja sendo autuado, a não ser em relação ao próprio fato gerador objeto de julgamento.

É flagrante a incompatibilidade das disposições do art. 24 da LINDB com o lançamento tributário e com o desenrolar do PAF. Não se trata, portanto, de dizer jocosamente que o CARF se acha "imune" à Lei de Introdução. O problema é de inadequação do texto legal a um contexto jurídico específico.

A inadequação quanto à atividade administrativa do lançamento é absoluta e intransponível.

É importante, todavia, acrescentar: a autoridade julgadora, ao adotar o entendimento ora defendido, não está, de forma alguma, julgando a constitucionalidade do art. 24 da LINDB.

O que se propõe é a **delimitação da correta interpretação e aplicação da Lei, segundo o único alcance que de seu texto se pode extrair**, de maneira coerente, coesa e harmônica com outras disposições do ordenamento tributário (inclusive as de hierarquia superior).

Documento nato-digital

O art. 24, repita-se, determina apenas que quando um ato administrativo gera uma situação plenamente constituída em favor do administrado, a mudança posterior de entendimento sobre a validade e regularidade deste ato, não pode afetar a situação consolidada que a própria Administração ensejou. Neste caso, não se poderá, por exemplo, resolver o contrato firmado e que depois foi considerado irregular, sem a devida apuração de haveres; não se poderá impor multa pelo funcionamento irregular em razão da invalidação de licença de funcionamento que, depois de concedida, foi considerada indevidamente expedida; não se poderá invalidar os efeitos das importações realizadas sob amparo de ato concessório regularmente expedido, e que depois foi considerado inválido em razão de mudança de orientação sobre as hipóteses em que caberia a expedição daquele ato.

São situações absolutamente alheias à relação Fisco-Contribuinte e ao lançamento fiscal ordinário, em que não existe ato administrativo prévio que seja objeto de revisão e nem tampouco existe situação plenamente constituída passível de ser invalidada.

Transcendendo a questão do lançamento fiscal, há ainda outros reparos a fazer quanto à aplicabilidade ampla e irrestrita do artigo 24, e isto vale para todos os espectros do Direito, não apenas para o Direito Tributário.

Diz-se que as alterações na LINDB têm amplo alcance, pois "normas gerais de interpretação e aplicação de Direito obrigam a todos que interpretam e aplicam o Direito".

Contudo, não é porque a disposição foi posta na LINDB que ela será necessariamente considerada como *norma geral de interpretação e aplicação*. Não se pode, numa canetada, estabelecer a natureza da Lei, e isto foi reconhecido pelo STJ e pelo STF, quando rejeitaram a auto-proclamação da Lei Complementar 118/05 enquanto Lei interpretativa[10]. Menos ainda se poderia fazê-lo por mero "critério geográfico".

Neste sentido, só é possível afirmar que o artigo 24 da LINDB se reveste de caráter hermenêutico até o ponto em que estabelece que a revisão de atos administrativos "*levará em conta as orientações gerais da época*".

Nessa altura do enunciado, compreende-se que o aplicador da Lei deve "*sensibilizar*" seu critério de decisão pelo fato de que o administrado confiou em ato anterior da Administração que o suportava.

Contudo, a partir do ponto em que o dispositivo veda que "*se declarem inválidas situações plenamente constituídas*", estabelecendo a consequência normativa dessa sensibilização do aplicador da Lei, **transborda-se a hermenêutica e passa-se a veicular regra dispositiva de direito material**. Constitui um *non-facere* ao agente que aplica a Lei, e não apenas uma técnica de decisão.

Disso, emergem considerações de duas ordens.

A primeira é que, **como regra nova de direito material, o art. 24 da LINDB terá efeitos exclusivamente prospectivos**, aplicando-se apenas para as mudanças de orientação geral ocorridas a partir de sua vigência.

A segunda é que a inovação legislativa em apreço não se qualifica como mera "*norma sobre aplicação de normas*", e que suas disposições, por não serem simples normas gerais de interpretação, devem ser confrontadas com as normas especiais vigentes de cada subsistema jurídico.

Quando a LINDB proíbe que se declarem inválidas situações plenamente constituídas em virtude de alteração posterior de orientação, há que se avaliar se tal disposição não contrasta com disposições específicas (expressas ou tácitas) de cada subsistema. Contrastando, não prevalecerá: *Lex specialis derogat generalis*.

Documento nato-digital

Voltando ao âmbito tributário, a par de não se verificar nenhuma situação plenamente constituída que seja invalidada pelo lançamento fiscal, e descartado o art. 24 enquanto norma geral de interpretação, lembra-se que o art. 146, III, da Constituição Federal reserva à Lei Complementar "estabelecer normas gerais em matéria de legislação tributária". O Código Tributário Nacional (CTN) é o diploma que veicula tais normas e possui regramento próprio e particular sobre os atos e decisões dotados de caráter normativo (art. 100, I a IV), sobre as consequências de sua observância pelo administrado (art. 100, parágrafo único), bem como sobre as limitações à introdução de novos critérios jurídicos (isto é, limitações específicas às mudanças de interpretação - art. 146).

Neste sentido, não parece possível que a autoridade fiscal que realiza o lançamento, nem tampouco o julgador administrativo, poderiam, sem violar as normas específicas que regem o Direito Tributário brasileiro[11], **concluir, conforme livre convicção, pela ocorrência do Fato Gerador, e ao mesmo tempo afastar a tributação**, supostamente autorizados pelo art. 24 da LINDB.

Para ficar apenas com uma, mencione-se o art. 150, § 6º da Constituição Federal, que estabelece que qualquer supressão de tributos ou anistia de multas tributárias há de ser objeto de lei específica. Portanto, **se a decisão é pela ocorrência do fato gerador, a exclusão do tributo ou da multa não poderia decorrer de lei geral**, como é a LINDB.

Tampouco se afigura possível afastar a incidência de multa e juros fora das hipóteses do art. 100 do CTN, se a lei assim não determina expressamente.

Aliás, é difícil conciliar a aplicação sugerida do art. 24 da LINDB com o parágrafo único do art. 100 do CTN, inequívoca norma geral em matéria tributária, veiculadora de preceito reservado à Lei Complementar.

O artigo 100 define que decisões normativas, atos normativos e práticas reiteradas são normas complementares tributárias, e o contribuinte que age de acordo com elas, terá afastada a imposição de penalidades e juros de mora. O art. 24, aplicado da forma que se tem postulado, ampliaria o benefício, conferindo ao contribuinte que age conforme jurisprudência majoritária não apenas exoneração de multa e juros, mas também uma espécie de **imunidade contra o lançamento fiscal**, livrando o contribuinte de pagar até mesmo o principal.

Trata-se de completo absurdo. Quanto mais se pensa em termos sistemáticos (interpretação sistemática), mais esdrúxula a proposta de aplicação do artigo 24 se revela, quando se trata do lançamento fiscal.

Com alguma criatividade, poder-se-ia argumentar que, ao vedar a declaração de invalidade baseada em mudança de orientação geral, o artigo 24 estaria implicitamente conferindo **"eficácia normativa" à jurisprudência majoritária**, fazendo com que se enquadrasse no CTN como norma tributária complementar, nos termos do art. 100, II (e, assim, excluindo multa e juros).

Definitivamente não é o caso.

Em primeiro lugar, não se lê em lugar algum do referido dispositivo que as *"orientações gerais da época"* possuam efeito normativo, da mesma forma que tampouco o possui a "*mudança posterior de orientação geral*". É desconhecida, no ordenamento jurídico brasileiro, a figura do ato normativo implícito.

Em segundo lugar, tivesse a *jurisprudência majoritária da época* caráter normativo, ela vincularia o próprio auditor autuante, impedindo o lançamento fiscal – alcance que, como visto, a redação da norma e o próprio ordenamento não permitem conceber.

Documento nato-digital

Em terceiro lugar, é da natureza das decisões normativas produzir efeitos prospectivos no tempo, característica que o dispositivo não confere à *jurisprudência majoritária da época*.

Em quarto lugar, atos normativos possuem data de início de vigência e data de revogação – não se pode conceber ato normativo cuja normatividade se crie de maneira gradual e se dilua no tempo. Ressalte-se, nesse diapasão, que **o art. 103, II, do CTN, define que as decisões normativas entram em vigor 30 dias após sua publicação. Pergunta-se: quando se daria essa publicação no caso da fluida e etérea *jurisprudência majoritária*?** Sem a publicação de um hipotético compêndio que caracterize e dê publicidade à jurisprudência majoritária, a suposta decisão normativa por ela constituída jamais entrará em vigor.

Por último, cabe novamente lembrar que o intérprete deve sempre evitar interpretação que "*conduz ao vago, ao inexplicável, ao contraditório e ao absurdo*". Se a lei realmente conferisse eficácia normativa à jurisprudência majoritária, estar-se-ia diante de norma que promove inaceitável e irreversível engessamento dos órgãos julgadores. Diante do suposto caráter normativo, o órgão julgador "X" jamais poderia contrariar a jurisprudência que o antecedeu no julgamento de determinada matéria, de modo que a jurisprudência majoritária seria sempre corroborada e jamais deixaria de ser majoritária.

Trata-se de situação bastante distinta do efeito normativo conferido pelo ordenamento às decisões do STF em controle concentrado, por exemplo.

Neste caso, a eficácia normativa promana de um único órgão, que tem a prerrogativa de evoluir e rever suas próprias decisões. No caso da "jurisprudência majoritária", a eficácia normativa emanaria da profusão de decisões, de diversos órgãos, não havendo órgão capaz de, legalmente, contrariar tal normatividade.

Considerar que o art. 24 confere eficácia normativa à jurisprudência majoritária **seria advogar sua negação**: a jurisprudência jamais seria alterada, em razão de sua normatividade e, portanto, inútil e desnecessária seria a previsão do próprio artigo 24 a fim de regular mudanças de orientação, que não existiriam. Teleologicamente, portanto, entender a jurisprudência majoritária como "ato normativo" conduz a situação absurda.

Pelas mesmas razões expostas, é inviável qualquer interpretação no sentido de que seja estendido o conceito de "lei", previsto no art. 144 do CTN, para abarcar também o vago conceito de "jurisprudência majoritária". Ademais, interpretar desta forma geraria uma contradição interna do próprio CTN: se o art. 100 distingue e aparta o conceito de leis e de normas complementares, dando à observância das últimas efeitos limitados à multa e aos juros, não poderia o art. 144 estar-lhes equiparando e dando os mesmos efeitos.

Não se advoga, portanto, suposta imunidade do CARF quanto às alterações na LINDB. Suas disposições se aplicarão ao órgão naquilo que tenham caráter geral e naquilo que não conflitem com o subsistema específico em que se insere o Processo Administrativo Fiscal, desde o lançamento até a constituição definitiva do crédito tributário.

A norma do art. 24 da LINDB nem é inteiramente norma geral de interpretação e nem é compatível com o procedimento específico do lançamento fiscal, não sendo cabível, nem recomendável, aplicá-la **de improviso** a contexto para o qual não foi pensada e, principalmente, ao qual não se ajusta.

O que se pretende extrair do dispositivo é uma imunidade ao lançamento fiscal praticado em desacordo com jurisprudência identificada como majoritária. **Tal pretensão é fruto de interpretação extensiva que desborda da mera vedação à invalidação de "situações plenamente constituídas"**.

Na prática, o que se deseja é alcançar, por meio de interpretação extensiva, **uma regra geral, imperativa e automática, de modulação de efeitos** no caso de alteração de

Documento nato-digital

jurisprudência - **um arremedo mal feito e piorado** do art. 927, § 3º do CPC, que confere apenas aos Tribunais, e em caráter excepcional, a iniciativa da modulação, quando assim o impuserem critérios de interesse social e segurança jurídica.

Não é isso que o artigo 24 estabelece.

O art. 24 assegura que, quando praticado ato administrativo com base numa orientação vigente e que gera efeitos favoráveis ao administrado, a revisão desse ato fundada em mudança de orientação não prejudicará o administrado que agiu sob a tutela do ato original - neste sentido, não serão declaradas inválidas as situações plenamente constituídas por aquele ato.

Não se está, aqui, a negar a possibilidade de que sobrevenham leis para normatizar os efeitos da mudança de jurisprudência no âmbito tributário e, em particular, no PAF. Seria salutar. Mas a hipotética norma teria que ser pensada especificamente para o Sistema Tributário Nacional e seus subsistemas, respeitando suas peculiaridades, respeitando a reserva de Lei Complementar, onde necessário. Como já dito, não cabe aplicar **de improviso** ao PAF, uma norma que a ele simplesmente não se ajusta.

Tivesse o legislador tido o devido foco no Direito Tributário, o problema da insegurança jurídica diante da alteração de jurisprudência no PAF poderia facilmente ser endereçado com a inclusão no CTN de previsão semelhante à existente no art. 927, § 3º, do CPC, sem o inapropriado "caráter automático" da modulação de efeitos e, principalmente, definindo devidamente o que se entende por jurisprudência majoritária para tais fins (a meu ver, deve ser um conceito restrito a decisões emanadas de órgãos de cúpula, jamais de decisões esparsas).

Assim, o CARF, por seu órgão máximo e mediante procedimento específico, poderia, em cada situação de alteração jurisprudencial: i) avaliar se, de fato, houve jurisprudência dominante que fora revertida; ii) fixar termo inicial e final para os efeitos da modulação; iii) definir os termos da modulação.

O problemático conceito de Jurisprudência Majoritária

Passemos agora a elucubrar sobre problemas na aplicação do art. 24 da LINDB que, acredita-se, não se restringem às peculiaridades do PAF, mas que serão verificados em muitas outras searas. Trata-se de dificuldades práticas decorrentes da fluidez e subjetividade do conceito de *jurisprudência majoritária*.

A fragilidade técnica de que se valeu o legislador não passou despercebida pelo Ministério Público Federal, na Nota Técnica Conjunta nº 1/2018, que recomendou o veto integral ao PL 7.448/2017, que deu origem à Lei 13.655/18:

Mais uma vez a prodigalidade do PL na utilização de expressões genéricas e de conteúdo indeterminado ("orientações gerais" e "atos públicos de caráter geral") gera, de imediato, interpretação equívoca quanto ao seu conteúdo. O que são "orientações gerais"? Embora o parágrafo único intente responder essa pergunta, fá-lo com termos igualmente vagos, que geram novas perguntas: O que são "atos públicos de caráter geral"? O que se entende por "jurisprudência administrativa majoritária"?

No que aqui interessa, cabe reprisar: O que se entende por "*jurisprudência administrativa majoritária*"? Como caracterizá-la? A quem cabe reconhecê-la? Uma coisa é a autoridade julgadora reunir um punhado de julgados, citando-os de forma meramente exemplificativa, e dizer que julga de acordo com a jurisprudência majoritária. Outra completamente diferente é a lei atribuir efeitos jurídicos relevantes a um débil e impreciso conceito de "jurisprudência majoritária". É preciso cuidado e método para defini-lo devidamente.

Documento nato-digital

Já faz algum tempo, o ordenamento confere efeitos vinculantes a certas decisões, não por seu caráter reiterado (e, por conseguinte, majoritário), mas em razão do **procedimento especial adotado para sua prolação e/ou da precedência do órgão prolator no sistema jurídico**. É o caso dos acórdãos do STF em controle concentrado de constitucionalidade (art. 927, I, CPC); dos acórdãos de resolução de demandas repetitivas e as orientações do plenário dos Tribunais, relativamente à sua jurisdição (927, III e V, CPC); os acórdãos de julgamento de recursos extraordinário e especial repetitivos, relativamente aos demais órgãos do Poder Judiciário (art. 927, III, CPC); das resoluções do Pleno do CARF (art. 76, RICARF).

Diferentemente, as decisões judiciais ou administrativas "comuns", prolatadas fora do espectro retratado no parágrafo anterior, **não possuem efeito vinculante e experimentam lenta e gradativa escalada em seu poder persuasivo, apenas na medida em que corroboradas por reiteradas e concordantes decisões**.

Estabelecer o momento em que reiteradas e concordantes decisões passam a configurar *jurisprudência majoritária*, dotada de poder persuasivo a ponto de se tornar vinculante, como se pretende, é problema que o parágrafo único do art. 24 impõe e em nada contribui para solucionar.

Quantas decisões reiteradas seriam necessárias? Essa quantidade deve variar conforme a proeminência da instância prolatora? A caracterização de jurisprudência majoritária deve se resumir aos casos de "flagrante evidência"? Havendo decisões em sentidos diversos, o "cálculo" do caráter majoritário se daria por "maioria simples" ou por "maioria qualificada"? O termo "majoritário" pode ser encarado sob um critério não-quantitativo, mas qualitativo, de modo que a primeira e única decisão, prolatada por um órgão de cúpula, como por exemplo a CSRF ou o STJ configuraria "*jurisprudência majoritária*"? Será que as primeiras decisões sobre um determinado tema, proferidas por um mesmo colegiado, numa mesma sessão, possuem os predicados de uma "*jurisprudência majoritária*", ou o conceito deve envolver também um critério de "estabilidade" da jurisprudência, no sentido de ser "pacífica"? O julgamento sob a sistemática dos recursos repetitivos no CARF, que não tem efeito vinculante expresso, estabelece automaticamente o caráter majoritário da jurisprudência? Estão os operadores do direito fadados a desperdiçar seu empenho na caracterização, caso a caso, da condição majoritária dos precedentes, no caso de existirem decisões pretéritas em sentidos opostos?

São questões que terão de ser enfrentadas pelos órgãos julgadores administrativos, cuja solução não será nada fácil.

Noutro giro, cumpre asseverar que, conforme preconiza o art. 926, § 2º do CPC, a edição de enunciados de súmulas deve se ater às circunstâncias fáticas dos precedentes. Por analogia e por questão de lógica, o reconhecimento formal de que dada jurisprudência é majoritária também o deve.

É dizer: qualquer alegação, perante os órgãos julgadores, no sentido de que jurisprudência majoritária existente à época invalida o lançamento fiscal, precisará demonstrar haver identidade entre as circunstâncias fáticas dos precedentes apontados e aquelas do feito sob julgamento.

Considerando-se exemplificativamente a questão do aproveitamento fiscal do ágio mediante incorporação de empresa-veículo, é necessário que se demonstre que as empresas-veículo utilizadas nos casos que formaram os precedentes ostentavam, no contexto do planejamento tributário analisado, características e função semelhantes às da eventual empresa-veículo que interveio no caso concreto sob análise.

Ademais, ainda tomando como exemplo o caso da amortização do ágio, **fenômeno no qual os fatos geradores autuados se prolongam no tempo** (aproveitamento mensal de despesas indedutíveis), deverá o julgador (ou a diligência) também verificar **se a**

Documento nato-digital

> **jurisprudência se manteve favorável ao contribuinte durante todos os anos-calendário lançados** ou se, em algum momento compreendido entre o ano-calendário inicial e o final, houve a reversão da jurisprudência majoritária, não havendo que se falar no cancelamento do auto de infração a partir de então.
>
> Como se pode verificar, a par da completa inadequação em relação ao lançamento fiscal e ao PAF, a redação do art. 24 da LINDB quis abraçar o mundo com as pernas, excedeu na ousadia e descuidou na cautela e na clareza, ao atribuir consequência jurídica relevante e impositiva a conceito jurídico de elevadíssima abstração (desconhece-se autor ou precedente que tenha se dedicado a definir "jurisprudência majoritária"), num evidente contrassenso com a finalidade da própria Lei 13.655/2018, que era justamente propor normas que aumentassem a segurança jurídica na aplicação do direito público.
>
> Por todo o exposto, resta demonstrada a **inaptidão** do art. 24 da LINDB, com a redação dada pela Lei nº 13.655/2018, para regular a atividade do lançamento, bem como o Processo Administrativo Fiscal dele decorrente.
>
> Nesses termos,
>
> P. deferimento.
>
> Brasília, DF, 10 de outubro de 2018.
>
> **Moara Guilherme de Rezende**
>
> **Procuradora da Fazenda Nacional"**

Conclusão

Ante tudo que foi exposto, voto para afastar a preliminar de aplicação da LINDB e, quanto ao mérito, **negar provimento** ao recurso voluntário.

(assinado digitalmente)

Claudio de Andrade Camerano

Documento nato-digital